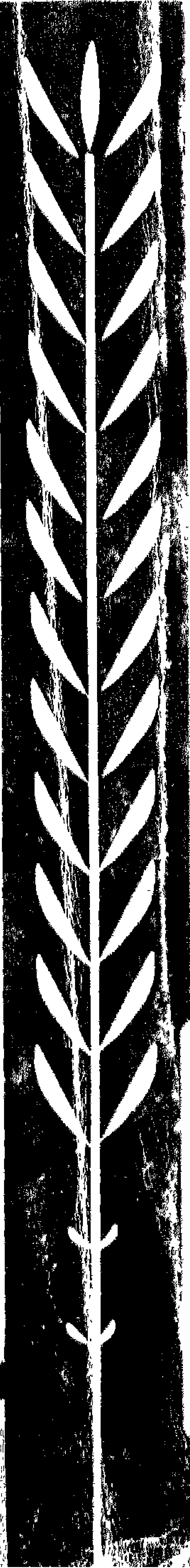
جامعة القاهرة

التعليم المفتوح

أساسيات المراجعة



تأليف

دكتور

منصور حامد محمود

أستاذ المحاسبة – كلية التجارة – جامعة القاهرة

دكتور

محمد أبو العلا الطحان

مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة

جامعة القاهرة

دكتور

محمد هشام الحموى

مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة

جامعة القاهرة

دراسات بكالوريوس التجارة فى المعاملات المالية والتجارية

أساسيات المراجعة

تأليف

الأستاذ الدكتور

منصور حامد محمود

أستاذ المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

الدكتور

محمد أبو العلا الطحان

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

الدكتور

محمد هشام الحموى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

طبعة ١٩٩٢ - ١٩٩٣

القاهرة

الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

١٤١٣ هـ - ١٩٩٢م

إعداد الأصول والطبع
مركز البحوث والدراسات التجارية
وحدة الحاسب الآلى
كلية التجاره - جامعة القاهره
مارس ١٩٩٣

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقالوا الحمد لله الذى هدانا لهذا وما كنا لنهتدى
لولا أن هدانا الله"

صدق الله العظيم

الآية رقم (٤٣)

سورة الاعراف

اهداء

الى من منحتنا العلم

لكى نتعلم ونُعلم

مصرنا الحبيبة

مقدمة

من الأمور المسلم بها حدوث تطور كبير فى أساليب واجراءات المراجعة ليس بسبب سرعة انتشار واستخدام الوسائل الآلية والالكترونية فحسب ، ولكن بسبب اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ عملية المراجعة ، وكذلك ما يرتبط بها من النواحى القانونية خصوصا بعد اتساع المجال الذى تعمل فيه شركات قطاع الأعمال وما يتعين أن يتحمله مراجع الحسابات أو كما يطلق عليه "مراقب الحسابات" من عبء ومسئولية قومية .

وعلى الرغم من حدوث هذا التطور فى أساليب وإجراءات المراجعة الا أنه لم يحدث أى تغيير فى المفاهيم أو المعايير الأساسيه للمراجعة . فمازال المراجع يسعى الى التأكيد لقراء القوائم المالية إن هذه القوائم تظهر بصورة عادلة المركز المالى للشركة. ونتائج أعمالها ، والتغيرات فى مركزها المالى .

وفى رأينا أن هذا التأكيد الذى يبديه المراجع (مراقب الحسابات) ليس تأكيدا مطلقا ، كما أنه ليس نوعا من التأمين ، وإنما ما يبديه المراجع من رأى فنى محايد يضيف قيمة إلى القوائم المالية . وهذه القيمة تتمثل فى الثقة التى يضيفها تقريره عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للطوائف المستخدمة لها .

هذا وقد راعينا تقسيم هذا المقرر إلى ستة عشر وحدة دراسية تتوائم مع التسلسل الطبيعى لاستراتيجية عملية المراجعة .

فقد خصصت الوحدة الدراسية الأولى لبيان طبيعة المراجعة وأهدافها ، والوحدة الدراسية الثانية للأخطاء والغش ، والوحدة الدراسية الثالثة لبيان معايير المراجعة المتعارف عليها ، والوحدة الدراسية الرابعة لاستقلال المراجع وقواعد السلوك المهنى ، والوحدة الدراسية الخامسة لأدلة الإثبات فى المراجعة ووسائل الحصول عليها والوحدة الدراسية السادسة لنظام الرقابة الداخلية وموقف المراجع الخارجى منه ، والوحدة الدراسية السابعة للمراجعة الداخلية ، والوحدة الدراسية الثامنة تتعلق بتخطيط وتنظيم عملية المراجعة ، والوحدة الدراسية التاسعة لبيان أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية . والوحدة الدراسية العاشرة لاختبارات تحقيق العمليات النقدية ، والوحدة الدراسية الحادية عشر وتختص بتحقيق العمليات التجارية الآجلة ، والوحدة الدراسية الثانية عشر وتتعلق بتحقيق قوائم نتائج الأعمال ، والوحدة الدراسية الثالثة عشر وتتعلق بتحقيق الأصول الثابتة والأصول المعنوية ، والوحدة الدراسية الرابعة عشر وتتعلق بتحقيق الأصول المتداولة والأرصدة المدينة الأخرى ، والوحدة الدراسية الخامسة عشر وتتعلق بتحقيق الخصوم والحسابات النظامية . أما الوحدة الدراسية السادسة عشر فتتعلق بإعداد تقرير المراجع .

وغاية أملنا أن يمثل هذا المقرر مرجعا علميا فى مراجعة وفحص الحسابات ، وأن يكون عونا للدارس على فهم واستيعاب الجوانب العلمية والتطبيقية لمراجعة الحسابات .

والله حسبنا فهو نعم المولى ونعم النصير ،،

المؤلفون

القاهرة فى ١/٣/١٩٩٢

الوحدة الدراسية الأولى

المراجعة : طبيعتها وأهدافها

Audting : Its Nature and Objectives

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بالمراجعة ، والعلاقة بين المحاسبة والمراجعة ، ودور المراجعة الخارجية ، وأنواع المراجعات ، وعلاقة المراجعة بالرقابة الداخلية ، والفحص لأغراض خاصة ، وكذلك مراحل عملية المراجعة وخطواتها ، وتنظيم مكاتب المحاسبة وخدماتها .

عناصر الوحدة :

١/١ : مقدمة .

١/٢ : تعريف المراجعة .

١/٣ : العلاقة بين المحاسبة والمراجعة .

١/٤ : دور المراجعة الخارجية .

١/٥ : أنواع المراجعات .

١/٦ : علاقة المراجعة بالرقابة الداخلية .

١/٧ : الفحص لأغراض خاصة .

١/٨ : مراحل المراجعة وخطواتها .

١/٩ : تنظيم مكاتب المحاسبة وخدماتها .

١/١ مقدمة :

ظهرت المراجعة منذ العصور القديمة ، حيث تؤكد السجلات والآثار بأن المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا جميعا وسائل بدائية فى مراجعة الأموال العامة للدولة . إلا أن مهنة المراجعة شهدت تطورا كبيرا خلال القرن التاسع عشر والقرن العشرين وذلك بظهور الشركات المساهمة والتى تنفصل فيها الملكية عن الإدارة ، فيقوم المساهمون بتوكيل إدارة الشركة إلى مجلس إدارة ينتخب لهذا الغرض . ويقوم هذا المجلس بصفة دورية بعرض القوائم المالية للشركة على المساهمين لكى يتعرضوا على المركز المالى للشركة التى يستثمرون فيها أموالهم وعلى مقدار الأرباح والخسائر التى حققتها الشركة . وقد ترتب على ما سبق ظهور حاجة هؤلاء المساهمين إلى وسيلة للاطمئنان كهيئة إلى الاقتناع بأن الحسابات المعروضة عليهم من مجلس الإدارة تعطى صورة صادقة عن المركز المالى للشركة ونتيجة أعمالها ، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة ونشأت عادة تعيين مراجع الحسابات (مراقب الحسابات) .

والدارس للتطور التاريخى لمهنة المراجعة يلاحظ أنه كان ينظر للمراجعة على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود فى الدفاتر والسجلات ، وأن مهمة المراجع كانت قاصرة على تعقب هذه الأخطاء والغش واكتشافهما ، ولكن سرعان ما تغيرت النظرة إلى المراجعة وأهدافها وتطورت مهمة المراجع وأصبح لزاما عليه أن يقوم بمراجعة انتقادية منظمة ، ويصدر رأيه الفنى المحايد فى تقريره يطمئن الطوائف العديدة التى تعتمد فى تعاملها مع المنشأة التى يراجع حساباتها على البيانات المحاسبية ، على صحة ودقة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ، وعلى مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى .

٢/١ تعريف المراجعة :

عرفت جميعة المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها : عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات والعمليات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية ، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنيه" .

ويتضح من هذا التعريف أن المراجعة هى عملية منظمة تهدف إلى ما يلى :

١ - التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع معايير محددة .

٢ - جمع وتقييم أدلة الإثبات .

٣ - تكوين رأى عن نتائج الفحص .

٤ - توصيل وإبلاغ هذا الرأى إلى الأطراف المعنيه من خلال تقرير المراجعة .

وسوف نناقش فيما يلى وبشكل موجز كل فقرة من الفقرات الأساسية الواردة بالتعريف على أساس أن المراجعة هى عملية مراجعة مالية .

١/٢/١ المراجعة عملية منظمة : Systematic Process

ويعنى هذا أن تخطيط المراجعة ووضع استراتيجية لها يعتبر جزءا هاما من عملية المراجعة . وأن هذه الخطة ترتبط باختيار وتقييم أدلة الإثبات لتحقيق أهداف معينه .

٢/٢/١ الحصول بموضوعية على أدلة الإثبات وتقييم هذه الأدلة :

Objectively of training and Evaluating Evidence

فإن حصول المراجع على أدلة الإثبات وقيامه بتصميم هذه الأدلة هو الأساس فى

عملية المراجعة . والأدلة التي يجمعها المراجع متعددة مثل المستندات المؤيدة للمعلومات ، الجرد الفعلي للأصول ، والمراسلات مع العملاء .

٣/٢/١ التأكيدات بشأن تصرفات واحداث اقتصادية :

Assertions about Economic Actions and Events

تحتوى القوائم المالية على تأكيدات بشأن العمليات المختلفة التي تحدث في منشأة وتؤثر على مركزها المالي ونتائج أعمالها ، ولذلك فإن القوائم المالية للمنشأة والتي تشمل ملخصا لعملياتها هي موضوع عملية المراجعة .

٤/٢/١ درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعلنة :

Degree of Correspondence Between Assertion and Established Griteria

إن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها هي المعايير المعلنة والتي تقاس عليها تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالمراجعة المالية . فالمراجع يسعى إلى التأكد من أن التصرفات والأحداث الاقتصادية التي تمت مراجعاتها تتطابق مع المعايير المعلنة .

٥/٢/١ توصيل النتائج إلى المستخدمين المعينين :

Communicating the Results to Interested Users

إن الهدف النهائي لعملية المراجعة هو إعداد تقرير عن مدى صحة القوائم المالية . وهذا التقرير هو وسيلة إبلاغ نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية .

١/٣ العلاقة بين المحاسبة والمراجعة :

Audting & Accounting Relationship

المحاسبة هى علم يتكون من مجموعة النظريات والمبادىء التى تبحث فى تسجيل وتبويب العمليات المختلفة التي يجريها المشروع ، ويكون لها تأثير على مركزه المالى فى صورة نقدية ، ثم عرض نتائج هذه العمليات فى قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة معينه ، ومركزه المالى فى نهاية هذه الفترة . أما المراجعة فهى علم يتكون من مجموعة القواعد والمبادىء العلمية التى تنظم فحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والمستندات للتأكد من صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ، وفى مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى .

فعمل المراجع يبدأ من حيث ينتهى عمل المحاسب . أى أن على المحاسب أن يطبق القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها لاستخراج نتيجة أعمال المشروع وتصوير مركزه المالى . وبعد ذلك يأتى دور المراجع الذى يقوم بالتحقق والتأكد من تطبيق المحاسب للقواعد العلمية الصحيحة ، هذا بالإضافة إلى استعماله لخبرته العلمية فى اكتشاف أى خطأ ، والعمل على إظهاره ، واقتراح الوسائل الكفيلة بعلاجه ومنع تكراره .

١/٤ دور المراجعة الخارجية :

يلخص بيان مفاهيم المحاسبة رقم (١) - الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB - الغرض الاجتماعى للمراجعة بواسطة مراجع مستقل حيث تشير إلى أن فاعلية الأفراد ، والمشروعات ، والأسواق ، والحكومة فى تخصيص الموارد النادرة على الاستعمالات البديلة تزيد إذا كان متخذو القرارات الاقتصادية لديهم معلومات

تعكس قدرة وأداء المشروعات التجارية لمعاونتهم فى تقييم البدائل المختلفة ، والعائد المتوقع ، والتكاليف ، والمخاطر ... والمراجع الخارجى المستقل يقوم عادة بفحص القوائم المالية بجانب معلومات أخرى . وجميع الفئات التى تمد المراجع بالمعلومات أو تستخدمها تنظر إلى رأى المراجع فى معظم الأحيان بأنه يزيد من الثقة فى المعلومات أو درجة الاعتماد عليها .

فمساهمة المراجع الخارجى هى إضفاء الثقة على القوائم المالية ، ان القوائم المالية التى روجعت بواسطة مراجع خارجى هى الوسيلة المقبولة فى الوقت الحاضر والتى تقدم بها الشركات المساهمة تقاريرها إلى المساهيمن والبنوك والدائنين والحكومة .

١/٥ أنواع المراجعات :

يمكن تبويب المراجعة إلى عدة أنواع وذلك على النحو التالى :

١/٥/١ المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية :

Complete and Partial Audit

المراجعة الكاملة هى عملية المراجعة التى يقوم فيها المراجع بفحص جميع المستندات والعمليات المسجلة فى الدفاتر من عمليات قيد وترحيل وجمع وترصيد ثم إعداد الحسابات الختامية والميزانية .

وهذا النوع من المراجعة كان هو السائد فى بدء العهد بالمراجعة حيث كانت المنشآت صغيرة الحجم ، ولكن نتيجة لكثرة عدد المشروعات واتساع حجم عملياتها أصبح القيام بمراجعة كاملة أسلوبا غير عملى بل قد يكون مستحيلا وكان لزاما حدوث

تطور فى هذا النوع من المراجعة فظهرت المراجعة الاختيارية وهى مراجعة شاملة تقوم على أساس العينات أو كمية من الاختبارات تمثل المجتمع ككل .

أما المراجعة الجزئية فيقصد بها أن تكون عمليات المراجعة محصورة فى مجال محدد أو جزئية معينه من أنشطة المنشأة مثل القيام بمراجعة العمليات النقدية أو العمليات الآجلة فقط . ويتعين فى هذه الحالة تحرير عقد بين المراجع والمنشأة لتحديد نوعية العمليات الجزئية المطلوب القيام بمراجعتها .

١/٥/٢ المراجعة الدخلية والمراجعة الخارجية :

Internal and External Audit

المراجعة الداخلية هى مراجعة العمليات والمستندات الخاصة بالمشروع بمعرفة المشروع ذاته ، وهى عملية يؤديها موظفين تابعين للمشروع وخاضعين لادارته .

أما المراجعة الخارجية أو المستقلة فيقوم بها المراجع الخارجى وهو خبير فنى محايد مستقل يطبق القواعد والنظريات العلمية فى حدود الظروف المحيطة بالمشروع الذى يفحص حساباته مستعينا بخبرته العملية .

١/٥/٣ المراجعة الالزامية والمراجعة الاختيارية :

Statutory and Optional Audit

إن المراجعة الالزامية هى مراجعة تتم فى المشروعات الاقتصادية نتيجة الزام المشروع بضرورة تعيين مراجع (مراقب) حسابات خارجى وذلك كما فى حالة الشركات المساهمة فى مصر وكذلك البنوك .

أما المراجعة الاختيارية ، وهى مراجعة تتم بمحض اختيار وإرادة صاحب المشروع دون إلزام كما فى حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .

١/٥/٤ مراجعة الأداء التنفيذ : Compliance Audit

ويقصد بمراجعة الأداء أو التنفيذ معرفة مدى تنفيذ أو الالتزام بأداء سياسات معينة ، أو قوانين أو لوائح أو التقيد بعقود . ومن أمثلتها مراجعة الإقرارات الضريبية للتأكد من مدى مسايرة الإقرار للقوانين والتعليمات الضرائبية . ومن أمثلة هذه النوع أيضا المراجعة التى يقوم بها المراجع الداخلى لمعرفة مدى التزام الموظفين بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة من جانب الشركة .

١/٥/٥ المراجعة الإدارية : Managerial Audit

تعتبر المراجعة الإدارية إحدى نتائج تطور المراجعة الداخلية وقد تشمل المراجعة الإدارية بعض أو كل الأمور التالية :

١ – أنظمة الرقابة الداخلية .

٢ – تنفيذ تعليمات ولوائح الشركة والتقيد بسياساتها .

٣ – دقة البيانات المالية وصحة المعلومات المتعلقة بعمليات المشروع بحيث يمكن الاعتماد عليها .

٤ – الاقتصاد والكفاية فى استخدام الموارد .

٥ – تحقيق الأهداف المعلنة للبرامج والأعمال .

ويلاحظ أن العناصر الثلاثة الأولى تدخل ضمن المراجعة المالية ومراجعة الأداء وقد سبق الإشارة إليهما . أما العنصرين الأخرين فهما اللذان يدخلان بالفعل فى تعريف المراجعة الادارية .

٦/١ علاقة المراجعة بالرقابة الداخلية :

يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وجميع الاجراءات والوسائل التى تتبع فى داخل المشروع والتى من شأنها المحافظة على أصوله والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة فى الدفاتر ودرجة الإعتماد عليها ، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الانتاجية فى عمليات المشروع ، والالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المرسومة .

أما المراجعة فكما سبق ذكره هى التحقق من أن العمليات التى حدثت فعلا قد قيدت طبقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها ، وأن حساب الارباح والخسائر فى نهاية المدة المحاسبية يدل على النتيجة الفعلية الحقيقية للمشروع ، وأن الميزانية فى ذلك التاريخ تبين المركز المالى لذلك المشروع . والمراجع بوصفه شخص خارجى عن المشروع فهو يبدأ عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى كفاية ودقة هذا النظام ، فإذا ما تأكد من قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للمشروع محل مراجعته قام بتحديد كمية الاختبارات اللازمة لاداء مهمته وابداء رأيه الفنى المحايد عن مدى صدق وعدالة هذه القوائم والتقارير المالية .

١/٧ الفحص لاغراض خاصة :

تختلف المراجعة العادية عن فحص الحسابات لاغراض خاصة ، حيث يتم هذا الفحص بقصد الحصول على معلومات خاصه لاستعمالها والاستفادة منها فى غرض معين يختلف باختلاف كل حالة ، وأمثلة عمليات الفحص لاغراض خاصة متعددة منها الفحص بهدف معرفة قدرة المشروع على سداد التزاماته ، والفحص لاعادة تقييم أصول المشروع بمناسبة إنضمام أو إنفصال أحد الشركاء فى شركات الاشخاص أو بغرض إندماج شركة مساهمه فى شركة مساهمة أخرى ، وفحص النظام المحاسبى المطبق فى المشروع بغرض تحسينه أو تعديله بما يتلائم مع الظروف التى طرأت على المشروع وهكذا .

١/٨ مراحل المراجعة وخطواتها :

يمكن تقسيم عملية المراجعة أثناء تنفيذها إلى ما يلى :

١/٨/١ مراجعة حسابية : Routine Cheking

وهى العملية المتعلقة بمراجعة القيود الموجودة بالدفاتر كما وهى من حيث قيمتها وأرقامها ، ثم مراجعة الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المختصة ، ثم ترصيد الحسابات المختلفة ومراجعة المجاميع الرأسية والأفقية .

١/٨/٢ مراجعة مستندية : Voushing

وهى عملية فحص المستندات والقرائن المؤيدة للقيود المثبته بالدفاتر ، كما تشمل التحقق من أن جميع العمليات الخاصة بالمشروع قد قيدت بالدفاتر دون حذف أى عملية.

١/٨/٣ مراجعة انتقادية : Critical Audting

حيث يتعين على المراجع أن يفحص الحسابات والبيانات والايضاحات التي توفرت لديه بنظرة الفاحص الخبير ليتبين من خلالها أى نقص أو ثغرة يمكنه أن يكتشف من ورائها أى عيوب أو غش أو وضع غير عادى . ويعتمد هذا النوع من مراحل المراجعة إعتمادا كبيرا على مدى معلومات المراجع الفنية وخبرته العملية .

١/٩ تنظيم مكاتب المحاسبة وخدماتها :

يتراوح حجم مكاتب المحاسبة من مكتب يملكه فرد واحد يمارس المهنة إلى مكاتب محاسبة ضخمة عالمية لها مئات الفروع وآلاف الشركاء والموظفين فى جميع أنحاء العالم . وهذه المكاتب بصفه عامه تقدم خدمات متنوعة إلى عملائها ، ومن هذه الخدمات ما يلى :-

١/٩/١ خدمات المحاسبة والمراجعة :

وتعتبر هذه الخدمات أساس نشاط معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة ، وتتكون هذه الخدمات من عمليات مراجعة القوائم المالية وإصدار تقرير يعبر عن رأى المراجع فى هذه القوائم ومدى اتفاقها مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها . ومن الخدمات الأخرى المرتبطة بهذا العمل ، تقديم توصيات إلى إدارة المنشأة تتعلق بتحسين أنظمة الرقابة الداخلية ، أو تقديم خدمات متخصصة لتشغيل البيانات المحاسبية الكترونيا .

١/٩/٢ خدمات الاستشارات الضريبية :

وتتمثل هذه الخدمات فى إعداد الاقرارات الضريبيه ، كما قد تشمل خدمات ضريبيه عند تخطيط الاندماج مع مشروعات أخرى أو عند شراء مشروع قائم .

٣/٩/١ الخدمات الادارية الاستشارية :

وتشمل هذه الخدمات مجالات متنوعة مثل التخطيط والتمويل ، والمخزون ، والنقل ، والحسابات الآلية ، والعمالة . كما قد تشمل خدمات متخصصة مثل الخدمات الاكتوارية فى حالة أنظمة التأمينات والمعاشات الخاصة .

تذكر أن

١ - مهنة المراجعة قد تطورت من مجرد أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء أو الغش في الدفاتر والسجلات إلى أن أصبح دور المراجع هو ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

٢ - عملية المراجعة هي عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات والعمليات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعه وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية .

٣ - المحاسبة هي علم يبحث في تسجيل وتبويب العمليات المختلفة التي يجريها المشروع ويكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية ، أما المراجعة فهي علم يتكون من مجموعة القواعد والمبادىء العلمية التي تنظم فحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر للتأكد من صحتها ودرجة الاعتماد عليها .

٤ - المراجع الخارجي يقوم عادة بفحص القوائم المالية واضفاء الثقة عليها .

٥ - المراجعة يمكن أن تبوب إلى تبويبات عديدة منها : المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية ، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، المراجعة الالزامية والمراجعة الاختيارية ، مراجعة الاداء أو التنفيذ والمراجعة الادارية .

٦ - الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وجميع الاجراءات والوسائل التي تتبع داخل المشروع والتي من شأنها المحافظة على أصوله ، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الانتاجية في عمليات المشروع ، والالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المرسومه .

٧ - الفحص لأغراض خاصة يتم بقصد الحصول على معلومات خاصة لاستعمالها والاستفادة منها في غرض معين يختلف باختلاف كل حالة مثل الفحص لإعادة تقييم أصول المشروع بمناسبة انضمام أو انفصال أحد الشركاء .

٨ - المراجعة يمكن تقسيمها أثناء التنفيذ إلى : مراجعة حسابية ، ومراجعة مستندية ، ومراجعة انتقادية .

٩ - حجم مكاتب المحاسبة والمراجعة تتراوح بين مكتب يملكه فرد واحد يمارس المهنة إلى مكاتب محاسبة ومراجعة ضخمة عالمية لها مئات الفروع في جميع أنحاء العالم وآلاف الشركاء والموظفين وبين هذين الحجمين يوجد عدد كبير من مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة .

١٠ - مكاتب المحاسبة والمراجعة تقدم خدمات متنوعة إلى عملائها في المحاسبة والمراجعة والضرائب ، والخدمات الادارية الاستشارية وغيرها من الخدمات المتخصصة.

الوحدة الدراسية الثانية
الأخطاء والغش
Errors and Fraud

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بأنواع الأخطاء والغش التي يمكن أن تحويها الدفاتر والسجلات ، وأسباب إرتكابها ، وكيفية إكتشافها ، وأخيرا كيفية تصحيح هذه الأخطاء وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

عناصر الوحدة :

٢/١ : مقدمه .

٢/٢ : أسباب إرتكاب الأخطاء فى الدفاتر .

٢/٣ : أنواع الأخطاء بالدفاتر :

٢/٣/١ : أخطاء الحذف .

٢/٣/٢ : أخطاء إرتكابية .

٢/٣/٣ : أخطاء تكشف أو تفصح عن نفسها .

٢/٤ : مواطن الأخطاء ومجالات إرتكابها :

٢/٤/١ : مرحلة القيد الأولى للبيانات المحاسبية بالدفاتر والسجلات .

٢/٤/٢ : مرحلة التجميع والترحيل .

٢/٤/٣ : مرحلة إعداد القوائم المالية .

٢/٥ : كيفية تصحيح الأخطاء .

٢/٦ : الغش :

٢/٦/١ : تلاعب فى الدفاتر والسجلات بقصد إختلاس أصول المنشأة .

٢/٦/٢ : تلاعب فى الدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المنشأة .

٢/٧ : مدى مسئولية مراجع الحسابات عن إكتشاف الأخطاء والغش .

١/٢ مقدمة :

من الخصائص الهامة التى ترتبط بالبيانات المحاسبية المثبته بالدفاتر والسجلات ، هى إحتمال وجود أخطاء بها ، كما يجب أن يكون معلوما أن الغالبية العظمى من الأخطاء يمكن أن تكون عن طريق السهو أو الجهل أووعدم العناية ، وعلى المراجع أن يتحرى عن سبب أى خطأ مهما كان بسيطا إذ قد يخفى وراءه تزويرا كبيرا .

ويرجع السبب فى إحتمال وجود أخطاء فى البيانات المحاسبية إلى أن هذه البيانات منذ بدء تسجيلها بدفاتر اليومية من المستندات المؤيدة لها حتى وقت عرض نتائجها النهائية فى شكل قوائم مالية أو حسابات ختامية تمر بمراحل متعددة . ولهذا كان من اللازم فحص هذه البيانات ومراجعتها بواسطة المراجع الخارجى أو الداخلى أو كليهما معا لإكتشاف مابها من أخطاء أو على الأقل تقليل فرص حدوث مثل هذه الأخطاء مستقبلا .

٢/٢ أسباب إرتكاب الأخطاء بالدفاتر :

يعزى وجود الأخطاء بالبيانات المحاسبية إلى سببين رئيسين هما :

١ – جهل وعدم دراية من تتداول بينهم البيانات المحاسبية بالمبادىء المحاسبية السليمة المتعارف عليها بين المحاسبين والمتعلقة بقيد ، أو ترحيل ، أو تجميع ، أو ترصيد ، أو عرض تلك البيانات فى صورة حسابات ختامية أو قوائم مالية .

٢ – إهمال أو تقصير من موظفى قسم الحسابات فى أداء أعمالهم .

٣/٢ أنواع الأخطاء بالدفاتر :

تنقسم الأخطاء التى تقابل مراجع الحسابات عند فحصه للدفاتر أو السجلات إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

أ - أخطاء عمدية : Intentional Errors

وهى الأخطاء التى ترتكب عن قصد أو تدبير سابق بقصد التضليل أو إخفاء غش أو إختلاس ، وهى ترقى إلى مرتبة الغش أو التزوير .

ب - أخطاء غير عمدية : Unintentional Errors

وهى الأخطاء التى لاترتكب قصدا أو عمدا ، وإنما هى أخطاء يقع فيها الموظفين نتيجة جهل وعدم إدراك بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

هذا وتنقسم الأخطاء سواء كانت عمدية أو غير عمدية إلى الأنواع التالية :

١/٣/٢ أخطاء الحذف : Errors of Omission

وأخطاء الحذف تأخذ صورة من الصور التالية :

١/١/٣/٢ حذف كلى :

وذلك بألا تقيد عملية بالكامل فى الدفاتر وقد يكون هناك شبهة التعمد فى إرتكابها مثل عدم إثبات عملية بيع نقدى وإختلاس قيمتها ، ومثل هذا النوع من الأخطاء لايؤثر على توازن ميزان المراجعة ويصعب إكتشافه .

كيفية التصرف تجاهه :

يمكن التوصل إلى معرفة هذه الأخطاء من خلال المراجعة المستندية والمقارنات مع السنوات السابقة (المراجعة الإنتقادية) وفحص كشوف الحسابات كما فى حالة إكتشاف

مشتريات لم تقيد فى الدفاتر من خلال فحص كشوف حسابات الموردين .

٢/١/٣/٢ حذف جزئى :

ويقصد به أن طرفا من العملية لم يثبت فى الحسابات وهذا يؤثر بطبيعة الحال على توازن ميزان المراجعة مثال ذلك عدم ترحيل فاتورة شراء آجل بحساب المورد بدفتر الأستاذ المساعد وذلك بعد قيدها فى يومية المشتريات .

وهذا الخطأ يندرج تحت مجموعة الأخطاء غير العمدية .

كيفية التصرف تجاهه :-

طالما أن ميزان المراجعة سوف يفصح عنه فإن مراجعة الترحيلات كفيلة بإكتشاف ذلك الخطأ .

٢/٣/٢ أخطاء إرتكابية : Errors of comission

وهذه الأخطاء تنتج عن قيد العمليات بطريقة غير صحيحة ، وقد يكون الخطأ كليا أى أن الخطأ فى طرفى العملية متساو ، وهنا لايتأثر توازن ميزان المراجعة ، ومثال ذلك خطأ فى العمليات الحسابية فى فاتورة بيع قيدت بيومية المبيعات ورحلت إلى الحسابات الشخصية فى صفحة عميل آخر ، هذا وإذا كان ارتكاب هذا الخطأ قد تم بناء على إتفاق سابق بين العميل والموظف المختص فيعتبر خطأ متعمدا .

ويكتشف هذا الخطأ عن طريق القيام بالمراجعة المستندية ، وإستخدام أسلوب المصادقات مع العملاء

هذا وقد يكون الخطأ الإرتكابى جزئيا أى فى طرف واحد من العملية وهذا يؤثر فى توازن ميزان المراجعة ويمكن إكتشافه بالمراجعة الحسابية ، وهذا الخطأ لايرقى إلى درجة

التعمد ، ومثاله الخطأ الحسابى فى جمع اليوميات الفرعية المساعدة كيومية المبيعات أو المشتريات الاجلة .

ولاشك أن وجود نظام رقابة داخلية سليم يقلل من فرص وقوع مثل هذه الأخطاء . هذا ويمكن تقسيم الأخطاء الإرتكابية إلى قسمين هما :

٢/٣/٢/١ أخطاء فنية Errors of Principle

وهى التى تنشأ نتيجة خطأ فى تطبيق أو إتباع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها فى معالجة العمليات الحسابية بالدفاتر أثناء القيد أو الترحيل أو إجراء التسويات الجردية أو عند إعداد الحسابات الختامية أو القوائم المالية .

وقد تكون هذه الأخطاء عن جهل بالقواعد المحاسبية وهنا لايكون ثمة تعمد ، ومثال ذلك ترحيل مصروف إدارى إلى حساب مصروف تجارى وهذا الخطأ قد لا يؤثر على رقم الربح النهائى . أما إذا كانت هذه الأخطاء بغرض التأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالى فإنها ترقى إلى درجة التعمد ، ومثال ذلك الخلط بين المصروفات الايرادية والرأسمالية كما فى حالة إعتبار مصاريف الصيانة والإصلاح الدورية مصاريف رأسمالية تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل .

وتعتبر الأخطاء الفنية من أخطر أنواع الدفاتر نظرا لما تحدثه من تأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالى وعلى ذلك يجب أن يوليها مراجع الحسابات عناية خاصة حتى يطمئن تماماً لعدم وجودها . ولاشك أن إلمام مراجع الحسابات بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها سوف تساعده فى إكتشاف مثل هذه الأنواع من الأخطاء .

٢/٢/٣/٢ الأخطاء المتكافئة (المعوضة) : Compansating Errors

ويقصد بها الأخطاء التى تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ أثر خطأ آخر فى الدفاتر ، والتكافؤ هنا يمنع تأثيرها على ميزان المراجعة ، مما يصعب من مهمة مراجع الحسابات فى إكتشافها ، وتكرار مثل هذه الأخطاء يعطى دلالة على عدم سلامة النظام المحاسبى من ناحية ومن ناحية أخرى ضعف نظام الرقابة الداخلية .

وحتى يتمكن المراجع من إكتشاف هذه الأخطاء يجب عليه القيام بمراجعة مستندية ، ومن أمثلة هذه الأخطاء المتكافئة والتى تؤثر على نتيجة الأعمال ولاتؤثر على توازن ميزان المراجعة مايلى :

بفرض أن لدينا فاتورة مبيعات اجلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيها قيدت خطأ بدفتر يومية المبيعات الآجلة بمبلغ ١٠٠٠ جنيها . ورحل المبلغ إلى الجانب المدين من حساب العميل بدفتر الأستاذ المساعد بمبلغ ١٠٠٠ جنيها . فإنه يلاحظ أن ميزان المراجعة لن يتأثر ، ولكن نتيجة الأعمال سوف تتأثر حيث سينخفض مجمل الربح ٩٠٠٠ جنيها كما سيؤدى هذا الخطأ إلى تخفيض رصيد حساب العملاء بقائمة المركز المالى بنفس المبلغ .

٢/٣/٢ أخطاء تكشف أو تفصح عن نفسها : Revealing Self Errors

وهى الأخطاء التى تفصح عن نفسها نتيجة إتباع قاعدة القيد المزدوج للقيد فى الدفاتر ، وكنتيجة طبيعية لإتباع هذه القاعدة فإن ميزان المراجعة يجب أن يكون متوازنا على الدوام وعند وجود أية أخطاء سوف تفصح عن نفسها مباشرة . وكذا فإن نظام إستخدام الحسابات الإجمالية بالأستاذ العام وحسابات الأستاذ المساعد يساعد فى الإفصاح عن بعض هذه الأخطاء التى قد تحدث فى حسابات العملاء أو الموردين ، كما

يساعد أيضاً فى اكتشاف هذه الأخطاء القيام بإعداد مذكرة تسوية حساب البنك بصفة شهرية ، وكذلك إتباع أسلوب المصادقات مع العملاء .

٤/٢ مواطن الأخطاء ومجالات إرتكابها :

لايتوقف عمل مراجع الحسابات على التعرف على أسباب إرتكاب الأخطاء ولكن يتطلب الأمر منه التعرف على مواطن تلك الأخطاء ومجالات إرتكابها .

ومن المعروف أن البيانات المحاسبية تمر بمراحل ثلاث حتى تصل فى صورتها النهائية فى شكل الحسابات الختامية ، وفى كل مرحلة من هذه المراحل يوجد فرص عديدة لوقوع أخطاء فى هذه البيانات ، وهذه المراحل هى :

١/٤/٢ مرحلة القيد الأولى للبيانات المحاسبية بالدفاتر والسجلات:

وتتمثل الأخطاء التى يمكن إرتكابها فى هذه المرحلة فى الآتى :

١/١/٤/٢ تحليل غير سليم للعمليات :

ويتمثل فى تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها المدين والدائن ، وهنا قد يقع الخطأ سواء عن عمد فى التوجية المحاسبى لطرفى القيد ، كما قد يتمثل فى الخلط بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية .

٢/١/٤/٢ حذف لعمليات كان يجب قيدها :

ويتمثل ذلك فى حذف عمليات متمثلة فى قيمة مشتريات مثلا وردت فى نهاية العام وسجلت بدفاتر المخازن وأخذت فى الجرد ولكنها لم تسجل كمشتريات وبالتالى سيؤدى ذلك إلى نقص فى تكلفة المبيعات وزيادة فى مجمل الربح ، ويظهر المركز المالى على غير حقيقته حيث سيظهر بند الموردين بأقل من قيمته الحقيقية .

٢/٤/١/٣ قيد عمليات كان يجب إستبعادها :

ويتمثل ذلك فى قيام بعض المحاسبين بإدراج قيمة عمليات فى فترة مالية معينة لا تختص بهذه العمليات ، وذلك مرجعه إلى الرغبة فى تحقيق هدف مرسوم وبذلك يكون هناك تعمد ، أو قد يكون هذا التصرف ناجما عن جهل بالمبادىء المحاسبية كأن يقوم بعض المحاسبين بتسجيل نقدية حصلت فى أوائل الفترة المالية التالية ضمن عمليات الفترة المالية السابقة وذلك بقصد إظهار مركز نقدى أقوى من الحقيقة .

٢/٤/٢ مرحلة التجميع والترحيل :

وهى المرحلة التالية لمرحلة القيد بالدفاتر وهى أيضا لاتخلو من حدوث أخطاء قد تتمثل فى الخطأ فى تجميع اليوميات المساعدة ، أو فى ترصيد الحسابات المختلفة بدفاتر الأستاذ ، أو عند إعداد موازين المراجعة .

٢/٤/٣ مرحلة إعداد القوائم المالية :

وهى المرحلة الأخيرة التى تمر بها البيانات المحاسبية ، وفيها يمكن حدوث العديد من الأخطاء منها :

- إظهار أصول بقيم متضخمة ومنافية لحقيقتها فى قائمة المركز المالى ، وإدراج أرباح غير محققة بقائمة نتيجة الأعمال .

- حذف أو إسقاط كافة الإلتزامات بقائمة المركز المالى ، أو إدراجها بأقل من حقيقتها التى ينبغى أن تظهر بها .

- التصوير الخاطىء لبعض الحسابات والذى يحمل فى طياته عدم الإفصاح المطلوب ، كأن يتم تصوير بعض الإحتياطيات تحت مسمى أرصدة دائنة ، أو الخلط بين

الأصول الثابتة والأصول المتداولة ، وكذا الخلط بين عناصر الإيرادات والمصروفات العادية وغير العادية .

– عدم الإفصاح عن كل الإلتزامات التى يمكن أن تتعرض لها المنشأة مثل تجنب الإشارة إلى المسئوليات العرضية التى قد تتعرض لها المنشأة فى المستقبل .

٥/٢ كيفية تصحيح الأخطاء :

بعد التعرف على الأخطاء التى قد تقع فى البيانات المحاسبية ، يثور التساؤل عن موقف مراجع الحسابات تجاه تلك الأخطاء عند إكتشافها ، وفى هذا الصدد يتبلور موقف مراجع الحسابات فى الأتى :

أ – أن يقرر مدى الحاجة إلى تصحيح تلك الأخطاء .

ب – إذا قرر أن الخطأ يستلزم التصحيح يجب أن يقرر كيفية إجراء التصحيح .

وموقف مراجع الحسابات المنوه عنه عاليه يتبلور فى ضوء الأهمية النسبية للخطأ الذى وقع لأنه ليس من الضرورى إجراء قيد تصحيح لكل خطأ يتم اكتشافه ، ويمكن الحكم على هذه الأهمية من خلال الخبرة الفنية للمراجع .

هذا وإذا ما كانت هذه الأخطاء تتصف بالأهمية حيث يكون لها تأثير فعال على المركز المالى ونتيجة الأعمال فإن الأمر هنا يستدعى إجراء قيود تصحيح لها وذلك كله طبقا للأصول المحاسبية السليمة والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ولما كانت الأخطاء فى عمومياتها متعددة ومتنوعة ، فإنه لكى نتعرف على كيفية تصحيحها يجب أن يتم تقسيمها لمجموعتين رئيسيتين هما :

١ – أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ العام .

٢ - أخطاء لم تؤثر بعد ولن يكون لها تأثير على أرصدة حسابات الأستاذ العام .

هذا ويختلف أسلوب تصحيح الخطأ وفقا للتقسيم الذى تم توضيحه أعلاه حيث أن الخطأ فى المجموعة (١) يحتاج إلى إجراء قيود بدفتر اليومية بينما أن الخطأ فى المجموعة(٢) لايحتاج لإجراء قيود بدفتر اليومية بل يتم تصحيحه فى المرحلة التى اكتشف فيها ، والسبب فى ذلك أن مراجع الحسابات فى العادة يبدأ عمله من حيث إنتهى عمل المحاسب والذى يكون قد أعد حساباته وأتم ترصيدها .

وإذا ماقرر المراجع إجراء قيد لتصحيح الخطأ بدفتر اليومية ، يتعين عليه أن يستخدم أحد طريقتين لتصحيح الخطأ وهما على النحو التالى :

الطريقة الأولى : وتعرف بالطريقة المطولة ، ووفقا لهذه الطريقة يتم إعداد قيد تصحيح الخطأ على مرحلتين كما يلى :

١ - إجراء قيد لإلغاء القيد الخطأ بقيد عكسى لمحو أثره من الدفاتر .

٢ - إجراء القيد الصحيح للعملية .

الطريقة الثانية : وتعرف بالطريقة المختصرة ، ووفقا لهذه الطريقة يتم إجراء قيد واحد لتصحيح الخطأ الموجود بالدفاتر .

والمثال التالى يوضح كيفية تصحيح الخطأ وفقا للطريقتين السابقتين :

مثال :

بفرض أن الشركة التى تقوم بفحص ومراجعة حساباتها عن السنة المالية المنتهية فى ٣٠ / ٦/١٩٩١ إستلمت بضاعة مرتدة من أحد العملاء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيها ، قيدت

هذه المردودات بالخطأ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيها ، ورحلت إلى حساب العميل بالجانب الدائن بنفس هذا المبلغ .

فالمطلوب :

١ - بيان نوع الخطأ التى ترتب على هذه العملية وبيان موطن إرتكابه .

٢ - إجراء القيود التصحيحية اللازمة لتصويب هذا الخطأ وفقا لـ :

أ) الطريقة المطولة .

ب) الطريقة المختصرة .

الحل المقترح

١ - يعتبر هذا الخطأ من الأخطاء المتكافئة وقد تم إرتكابه فى مرحلة القيد الأولى بالدفاتر .

٢ - تصحيح هذا الخطأ يتم على النحو التالى :

أولا : وفقا للطريقة المطولة :

أ - إلغاء القيد الخطأ والذى سجل بالدفاتر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيها

١٠٠٠٠٠ من حـ/العميل (.............)

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/مردودات المبيعات

ب - إجراء القيد الصحيح للعملية بالمبلغ الحقيقى للعملية

١٠٠٠٠ من حـ/مردودات المبيعات

١٠٠٠٠ إلى حـ/العميل

ثانيا : وفقا للطريقة المختصرة :

وتتم عن طريق إلغاء الزيادة فى قيمة العملية والبالغة ٩٠٠٠٠ جنيها فى كل من حساب العميل ، وحساب مردودات المبيعات وذلك بقيد واحد كالتالى :

٩٠٠٠٠ من حـ/العميل

٩٠٠٠٠ إلى حـ/مردودات المبيعات

هذا وينبغى الإشارة إلى أنه يجب أن يصحب تصحيح الخطأ شرح واف لعملية الإلغاء للخطأ وتسجيل القيد الصحيح .

وتنقسم قيود التصحيح التى ينصح مراجعى الحسابات بإجرائها إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

١ - قيود تسوية :

وهى تلك القيود التى يجد مراجع الحسابات عند قيامه بالمراجعة ضرورة إثباتها بالدفاتر لما لها تأثير على صحة وسلامه نتائج الأعمال ، كما فى حالة إكتشاف خلط بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية ، وإكتشاف مصروفات بنكية لم تثبت بالدفاتر بالرغم من أنها وردت بكشف حساب البنك .

٢ - قيود إعادة التبويب :

وهى القيود التى تجرى بقصد إعداد القوائم المالية بشكل سليم ، وهى ليست ملزمة للمنشأة بل قد يكتفى بإثباتها فى أوراق المراجعة التى يحتفظ بها المراجع .

وفيما يلى نسوق بعض الحالات العملية للأخطاء وكيفية إجراء القيود المصححة لها :

الحالة الأولى :

بمراجعتك لبند المرتبات والأجور المستحقة بدفاتر الشركة التى تقوم بمراجعة حساباتها عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩١/١٢/٣١ تبين أن هذا البند إثبت بقيمة أقل من حقيقته بمبلغ ٢٠٠٠ جنيها نتيجة أخطاء حسابية .

المطلوب :

إبداء رأيك عن كيفية تصحيح هذا الخطأ حتى يعبر البند عن حقيقته بالمركز المالى ونتيجة الأعمال .

الحل المقترح

يترتب عن هذا الخطأ أن تظهر المرتبات الخاصة بالسنة المالية بقيمة أقل من حقيقتها مما يترتب عليه زيادة صافى ربح الشركة ، كما يظهر بند المرتبات المستحقة والتى تمثل إلتزام على المنشأة بقيمة أقل من حقيقتها ، مما يترتب عنه إنخفاض فى حجم الإلتزامات بالميزانية مما يجعل الميزانية لاتدل على حقيقة المركز المالى للشركة ، ومن المناسب أن يجرى القيد التالى لتصحيح هذا الخطأ :

٢٠٠٠ من حـ/المرتبات والأجور

٢٠٠٠ إلى حـ/المرتبات والأجور المستحقة

ويترتب عن هذا القيد زيادة رصيد المرتبات والأجور بمقدار الأجور المستحقة مما ينعكس أثره على صافى ربح الشركة ، فينخفض ربح الشركة بمقدار هذه الأجور ، ويكون الربح بذلك معبرا عن نتيجة الأعمال الحقيقية للشركة ، كما يترتب عن هذا القيد تصحيح

بند الأجور المستحقة ويظهر فى الميزانية بقيمته الحقيقية ، وتدل بذلك الميزانية عن حقيقة المركز المالى للشركة .

الحالة رقم (٢)

عند مراجعتك لبند مخزون أخر المدة للشركة المسند إليك مراجعة حساباتها عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩١/٦/٣٠ ، تبين من خلال كشوف الجرد المسلمة من الشركة أن المخزون يحتوى على أصناف بطيئة الحركة مرحلة من سنوات سابقة سعرت بتكلفتها والتى بلغت ٥٠٠٠٠ جنيهاً ، علما بأن قيمتها السوقية تعادل ٢٠٠٠٠ جنيها .

المطلوب :

إبداء رأيك الفنى كمراجع حسابات عن كيفية إستدراك هذا الخطأ عند تقييمك لهذا البند.

الحل المقترح

قد يكون من المناسب فى هذه الحالة تكوين مخصص هبوط أسعار بمقدار الفرق بين تكلفة الأصناف بطيئة الحركة ، وقيمتها السوقية ومقداره ٣٠٠٠٠ جنيها (٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) وتحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة هذا المخصص ، ويقترح إجراء قيد التسوية لإثبات هذا المخصص كالتالى :

٣٠٠٠٠   من حـ/أ . خ

٣٠٠٠٠   إلى حـ/مخصص هبوط أسعار البضاعة

ويترتب على هذا القيد تحميل حساب الأرباح والخسائر بمقدار المخصص المكون مما يترتب عليه إنخفاض صافى الربح ، وبذلك يعبر عن حقيقة نتيجة الأعمال للشركة ،

وتخفيض قيمة مخزون أخر المدة بالميزانية مما يجعلها تعبر عن المركز المالى الحقيقى للشركة .

الحالة رقم (٣) :

إتضح من عمليات الفحص والمراجعة بدفاتر الشركة التى تقوم بفحص ومراجعة دفاتر حساباتها عن السنة المنتهية فى ١٩٩١/١٢/٣١ أن الرصيد الظاهر بالميزانية لبند أرصدة مدينة أخرى يشتمل على قيمة مبيعات اجله من المنتجات الاساسية للشركة لأحد العملاء بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيها أدرجت عن طريق الخطأ ضمن الأرصدة المدينة الأخرى .

والمطلوب :

إبداء رأيك الفنى حول الإجراءات المحاسبية الواجب إتخاذها لتصحيح هذا الخطأ .

الحل المقترح

تعتبر هذه الحالة خطأ فى تبويب بنود قائمة المركز المالى ، ويؤثر هذا الخطأ فى الإفصاح عن المعلومات المتعلقة ببنود حسابات قائمة المركز المالى ، والتى يعتمد عليها مستخدمى تلك القوائم فى إتخاذ قراراتهم المالية سواء بالمساهمة أو الإقراض أو الإمتناع عن هذه المساهمات أو القروض .

وهذا الخطأ لايؤثر على قيمة أرصدة حسابات الأستاذ ولايحتاج تصحيحه إجراء قيود تسوية ، ولكن يكتفى بتعديله فى المرحلة التى وقع فيها وهى مرحلة إعداد القوائم المالية ، فتخفض الأرصدة المدينة الأخرى بمقدار هذه المبيعات الآجلة ، وتضاف قيمتها على بند المدينين أو العملاء والمدرج بالأصول المتداولة .

الحالة رقم (٤) :

تم إستلام شهادة من البنك الذى تتعامل معه الشركة محل المراجعة والفحص ، وتبين فيها أنه تم فى نهاية شهر نوفمبر من السنة المالية محل الفحص والمراجعة ، فتح إعتماد مستندى للشركة لإستيراد بضائع بمبلغ مليون جنيه تم تغطية ٥٠٪ من قيمته خصما من حساب الشركة الجارى لدى البنك ، وإتضح أن الشركة أثبتت هذا الغطاء بالدفاتر خلال العام بموجب القيد التالى :

٥٠٠٠٠٠		من حـ/غطاء إعتمادات مستندية
	٥٠٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك (جارى)

ولقد ظهر فى جانب الأصول بقائمة المركز المالى المعدة فى نهاية العام بند غطاء إعتمادات مستندية بمقدار الغطاء المسدد فقط .

المطلوب :

بصفتك مراجع حسابات هذه الشركة أن تبين كيفية الإفصاح الكافى فى هذه الحالة .

الحل المقترح

للإفصاح الكافى عن هذه العملية يمكن تقسيمها لجزئين :

الجزء الأول :

قيمة الغطاء والبالغ ٥٠٠٠٠٠ جنيها والذى تم إثباته بالدفاتر من خلال حساب غطاء إعتمادات مستندية ، وحساب البنك (جارى) ، وكلاهما تم إظهار رصيده النهائى بقائمة المركز المالى للشركة فى نهاية السنة المالية .

الجزء الثانى :

وهو يمثل قيمة الإعتمادات المستندية التى لم تنفذ بعد (٥٠٠٠٠٠ جنيها) ، وهو يمثل إلتزام محتمل الوقوع ، ويجب الإفصاح عنه ضمن الإلتزامات المحتملة عن الإعتمادات المستندية وذلك لايكون فى الدفاتر وإنما من خلال الإيضاحات المتممة والمرفقة بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة .

٢/٦ الغش : FRAUD

الغش هو النوع من الأخطاء التى ترتكب عن قصد أو تعمد بهدف إخفاء تلاعب فى الدفاتر أو الحسابات أو بأصول المشروع . ويمكن تقسيم الغش أو التزوير الذى قد يوجد بالدفاتر والحسابات إلى مجموعتين :

٢/٦/١ تلاعب فى الدفاتر والسجلات وذلك بقصد إخفاء عجز أو إختلاس أو سوء إستعمال أصل من أصول المنشأة ، وأمثلة ذلك كثيرة ومتعددة منها :

١ – إثبات مدفوعات وهمية بالدفاتر لتغطية إختلاس نقدية وذلك بإدراج أسماء وهمية فى كشوف المرتبات أو إعادة صرف مستندات سبق صرفها .

٢ – إختلاس نقدية محصلة من بعض العملاء وذلك بعدم قيدها فى حساب العميل أو إستخدامها فى تغطية عجز فى النقدية .

٣ – عدم إثبات ورود بضاعة واردة بدفاتر المخازن وذلك لإختلاسها أو إستخدامها فى تغطية عجز المخازن .

٤ – تحرير إذون صرف بضائع وهمية ، وإختلاس هذه البضائع .

وهذا النوع من التلاعب مرتبط حدوثه بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية والمتمثل فى الضبط الداخلى فكلما كان النظام قويا صعب حدوث مثل هذا التلاعب والعكس ، وهذا يلقى على عاتق مراجع الحسابات مسئولية فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية لتلافى حدوث هذا التلاعب حيث أن نتيجة فحصه هذه سوف يترتب عليها توسيع نطاق مراجعته أو تخفيضها لاقصى درجة ممكنة .

٢/٦/٢ تلاعب فى الدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة زمنية معينة وعن مركزها المالى فى نهاية هذه الفترة :

وهذا مايطلق عليه التلاعب فى الحسابات . وهذا النوع من التلاعب يكون عادة أقل حدوثا من الإختلاسات ولكنه أشد خطرا منها لأنه يتم بمعرفة الهيئة الإدارية العليا بالمنشأة ، ومراجع الحسابات يحتاج فى إكتشافه لهذا النوع من التلاعب للدقة والعناية فى فحصه لدفاتر وسجلات المنشأة كما يتطلب منه دراية كاملة بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

١/٢/٦/٢ أهداف التلاعب فى الدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية ونتيجة أعمال المنشأة :

وتتمثل أهداف هذا النوع من التلاعب فى الحسابات فى الآتى :

١ - إظهار أرباح أكثر من الأرباح الحقيقية للمنشأة بقصد التأثير على جمهور المساهمين فيجددون الثقة فى الإدارة ، أو فى التأثير على أسعار الأسهم فى البورصة ، أو فى زيادة حصة أعضاء مجلس الإدارة فى مكافأة الإدارة عند تحقيق أرباح .

٢ - إظهار أرباح أقل من الأرباح الحقيقية للمنشأة وذلك بغرض تكوين إحتياطيات سرية قد يساء إستخدامها فى المستقبل ، كما يمكن التلاعب فى أسعار الأسهم فى البورصة .

٣ - إظهار المركز المالى للمنشأة على غير حقيقته حيث قد يتم التلاعب فى قيم بعض عناصر الأصول والخصوم لما لذلك من تأثير على بعض الجهات المقرضة مثل البنوك أو فى التفكير فى بيع المنشأة للغير .

٢/٢/٦/٢ أساليب التلاعب بقصد التأثير على دلالة المركز المالى ونتيجة أعمال المنشأة :

ومن أمثلة هذه الأساليب مايلى :

١ - الخلط بين المصروف الإيرادى والمصروف الرأسمالى :

هذا الأسلوب له إحتمالين :

أ - أن يكون المصروف إيرادى ويتم إعتباره رأسمالى :

فى هذه الحالة ستظهر الأرباح بقيمة أزيد من حقيقتها نظرا لظهور المصروف فى الميزانية بدلا من ظهوره فى حساب الأرباح والخسائر .

ب - أن يكون المصروف رأسمالى ويتم إعتباره إيرادى :

فى هذه الحالة تظهر الأرباح بأقل من حقيقتها ، كما تظهر قائمة المركز المالى بصورة غير صحيحة .

٢ - تعمد الخطأ فى تسعير المخزون السلعى:

فقد يتم تسعير المخزون السلعى بسعر السوق أو للتكلفة أيهما أعلى ، وهذا يخالف الاعراف المحاسبية والتى درجت على تسعير المخزون بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل ، وربما يكون الغرض من هذا التعمد فى الخطأ إظهار مخزون أخر المدة بأزيد من حقيقته ، وبالتالى يؤدى ذلك إلى زيادة الأرباح ، وكذلك ظهور المركز المالى بأقوى من حقيقته نظرا لظهور المخزون السلعى فى قائمة المركز المالى كأصل من الأصول المتداولة

٣ - الخطأ فى سياسة إحتساب إهلاك الاصول الثابتة :

ولهذا الأسلوب إحتمالين هما :

أ - أن يتم تحديد مقدار إهلاك الأصول الثابتة بأعلى من حقيقته : ففى هذه الحالة تظهر الإهلاكات متضخمة فتنخفض الأرباح وكذلك تظهر قائمة المركز المالى بصورة أقل من حقيقتها .

ب - أن يتم تحديد مقدار إهلاك الأصول الثابتة بأقل من حقيقته : وفى هذه الحالة يحدث عكس الإحتمال السابق ، فتظهر الإهلاكات بقيمة أقل من حقيقتها فتزيد الأرباح ، وتظهر قائمة المركز المالى للمنشأة بصورة غير صحيحة .

٤ - الخطأ فى سياسة تكوين المخصصات :

ولهذا الأسلوب إحتمالين هما :

أ - إما المغالاه فى تكوين المخصصات مما يؤدى لإنخفاض الأرباح وظهور قائمة المركز المالى للمنشأة بأقل من حقيقتها .

أو ب - تخفيض مقدار المخصصات عما ينبغى تكوينه ، مما يترتب عليه زيادة رقم الأرباح وظهور قائمة المركز المالى بشكل مغالى فيه .

٧/٢ مدى مسئولية مراجع الحسابات عن إكتشاف الأخطاء والغش:

إن الهدف الأساسى للمراجعة هو تدوين رأى فنى بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المراكز المالى ونتائج الأعمال ، والتغيرات فى المركز المالى وفقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة على أسس ثابته . وبالتالى فإنه طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها فإن مسئولية المراجع - فى حدود القيود التى تفرضها عملية المراجعة بطبيعتها - تخطيط فحصه للبحث عن الأخطاء والغش الذى يكون له أثر جوهرى على القوائم المالية وإن يبذل العناية والمهارة اللازمة . ويلاحظ أن عبارة البحث عن الأخطاء والغش تختلف عن عبارة إكتشاف الأخطاء والغش فالبحث معناه أنه عندَ قيام المراجع بتخطيط عملية المراجعة فإنه يتعين عليه يكون مدركا لإحتمال وجود أخطاء أو غش . ويتم تحقق بحث المراجع عن الأخطاء الجوهرية والغش بالقيام بالقيام بإجراءات المراجعة التى تعتبر فى رأيه مناسبة لظروف الحال لتكوين رأى فى القوائم المالية .

فإذا أوضحت عملية الفحص أن هناك دلائل على وجود أخطاء أو غش فيتعين على المراجع فى هذه الحالات أن يوسع من نطاق مراجعته أو فحصه حتى يتأكد من عدم وجود خطأ أو غش أو يكشف عنه .

هذا ونتيجة لتحول عملية المراجعة من مراجعة كاملة إلى مراجعة إختبارية تقوم على أساس الإختبارات ، فقد ترتب على هذا التحول فى عملية المراجعة أنه لايمكن إعتبار المراجع مسئولا عن جميع الأخطاء أو الغش أو التلاعب الموجود بالدفاتر والسجلات .

وإنما يعتبر المراجع مسئولا فقط عن الأخطاء أو التلاعب الذى يظهرها فحصه العادى للسجلات والدفاتر ، إذا كانت كمية الإختبارات التى أجراها ومستواه المهنى للفحص والمراجعة التى قام بها قد وصلت إلى درجة العناية المهنية المعقولة .

هذا وما إذا كان المراجع قد قام بعمله خير قيام ، ولم يقصر فى فحصه لأنظمه الرقابة الداخلية ، أو فى كمية الإختبارات التى أجراها ، ولم يقصر فى أى مرحلة من مراحل عمله أو الإشراف على مندوبيه ، أى أنه إتخذ العناية المهنية المعقولة ، فإنه لايعتبر مسئولا عما تحويه الدفاتر من أخطاء أو غش دفين رسمت خطوطه وأحكمت أطرافه بدقة .

ويتعين على المراجع إذا تطرق إليه أدنى شك عن وجود أخطاء أو تلاعب بالدفاتر ، أن يوسع من نطاق إختباراته حتى يزيل هذا الشك ، أو يكشف عن هذا الخطأ والتلاعب .

تذكر أن

١ - الأخطاء في الدفاتر والسجلات تعزى إلى أما إلى جهل وعدم دراية من تتداول بينهم البيانات المحاسبية بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها وإما إلى إهمال أو تقصير من جانب موظفى قسم الحسابات فى أداء أعمالهم .

٢ - الأخطاء التى تقابل مراجع الحسابات عند فحصه للدفاتر والسجلات تنقسم إلى مجموعتين رئيسيتين هما : أخطاء عمدية ، وأخطاء غير عمدية .

٣ - الأخطاء بنوعيها العمدية وغير العمدية تنقسم بدورها إلى الأنواع التالية :

أخطاء الحذف - أخطاء إرتكابية - أخطاء فنية - أخطاء متكافئة .

٤ - مواطن الأخطاء قد تكون فى مرحلة القيد الأولى للبيانات المحاسبية ، أو فى مرحلة التجميع والترحيل ، أو عند إعداد القوائم المالية .

٥ - مراجع الحسابات يقوم بإجراء تصحيح للأخطاء متى تبين له أهمية هذه الأخطاء وتأثيرها الفعال على نتيجة الأعمال والمركز المالى للمنشأة محل المراجعة .

٦ - المراجع إذا قرر إجراء قيد لتصحيح الخطأ بدفتر اليومية فيتعين عليه أن يستخدم إحدى طريقتين لتصحيح الخطأ فإما أن يستخدم الطريقة المطولة أو الطريقة المختصرة .

٧ - الغش هو نوع من الأخطاء يرتكب عن قصد أو تعمد بهدف إخفاء تلاعب في الدفاتر والسجلات إما بقصد إختلاس أصول المنشأة أو إساءة إستعمالها ، وإما بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المنشأة عن فترة معينة وعن مركزها المالى فى نهاية هذه الفترة .

٨ - من أمثلة التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز ، أو إختلاس ، أو سوء إستعمال أصل من أصول المنشأة إثبات مدفوعات وهمية بالدفاتر لتغطية إختلاس بخزينة المنشأة أو عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المخازن وإختلاسها .

٩ - من أمثلة التلاعب فى الدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالى إظهار أرباح بأكثر من حقيقتها وإستفادة أعضاء مجلس الإدارة من وراء ذلك ، أو إظهار أرباح بأقل من حقيقتها بهدف تكوين إحتياطيات سرية قد يساء إستعمالها مستقبلا ، أو بهدف التهرب الضريبي أو الخلط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية ، أو الخطأ فى تسعير المخزون السلعى بالإضافة إلى الخطأ في سياسة إحتساب إهلاك الأصول الثابتة .

١٠ - المراجع يعد مسئولا فقط عن الأخطاء والغش الذى يظهره فحصه العادى للسجلات والدفاتر مادام قد بذل درجة العناية المهنية الواجبة .

١١ - المراجع لايعد مسئولا عما تحويه الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش دقيق رسمت خطوطه وأحكمت أطرافه بدقة ويتعين على المراجع إذا تطرق إليه أدنى شك عن وجود أخطاء أو غش أن يوسع نطاق إختباراته حتى يكشف عن هذا الخطأ أو الغش .

الوحدة الدراسية الثالثة
معايير المراجعة المتعارف عليها
AUDTING STANDARDS

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الطالب بمعايير المراجعة المتعارف عليها بإعتبارها أداة القياس الأداء فى مهنة المراجعة .

عناصر الوحدة :

- ٣/١ مقدمة .
- ٣/٢ المعايير العامة أو الشخصية :
  - ٣/٢/١ التدريب والكفاية .
  - ٣/٢/٢ الاستقلال الذهنى .
  - ٣/٢/٣ العناية المهنية الواجبة .
- ٣/٣ معايير العمل الميدانى :
  - ٣/٣/١ التخطيط والإشراف .
  - ٣/٣/٢ تقييم نظام الرقابة الداخلية .
  - ٣/٣/٣ أدلة الإثبات .
- ٣/٤ معايير اعداد التقرير :
  - ٣/٤/١ عرض القوائم المالية .
  - ٣/٤/٢ الثبات .
  - ٣/٤/٣ الإفصاح الكافى .
  - ٣/٤/٤ رأى المراجع .

٣/١ مقدمة :

يقصد بمعايير المراجعة المقاييس أو المستويات التى يستطيع الممتهن فى ضوئها وعلى هديها أن يقيم عمله الذى أداه ، وأن يتبين ما إذا كان قد أدى العمل المهنى بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة جميعا . ومعايير المراجعة تعنى التماثل فى درجة جودة الأداء ، أى أن أساس المقارنة فيها هو ما يلقى قبولا عاما فى مهنة المراجعة .

ويشير معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى إلى أن المعايير تمثل المقاييس التى يقاس بها عمل المراجع من حيث جودته ، والأهداف المطلوب تحقيقها من قيامه بعمله .

وتتعلق معايير المراجعة المتعارف عليها بالتكوين الذاتى للمراجع من حيث مستوى تعليمه ، ودرجة استقلاله ، وتنفيذ عملية المراجعة ذاتها من حيث تخطيط العمل ، وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجمع أدلة الاثبات ، وبإعداد تقارير المراجعة .

ونورد فيما يلى معايير المراجعة التى وافق عليها معهد المحاسبين الأمريكى .

٣/٢ - المعايير العامة أو الشخصية :

وتتعلق هذه المعايير بشخصية وكفاءة المراجع . وتتضمن ما يلى :

٣/٢/١ التدريب والكفاية : "Training and Proficiency"

يعتمد مستخدمو القوائم المالية على المراجع بإعتباره خبيرا مهنيا لديه الخبرة والدراية والتعليم .

وتعليم المراجع يجب ألا يقتصر على العلوم المحاسبية أو التجارية فقط وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام والثقافة الواسعة . والمراجع الناجح يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته وخبراته بأحدث التطورات فى محيط مهنته حتى يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المشروع وإبداء رأيه الفنى المحايد .

٢/٢/٣ الاستقلال الذهنى

Independence in Mental Attitude :

يقوم المراجع بتلبية حاجة مستخدمى القوائم المالية من بيانات ومعلومات . ولكى تتوفر الثقة لمستخدمى القوائم المالية فى رأى المراجع بإعتباره رأيا موضوعيا غير متحيز ، فإن المراجع يجب أن يتمتع بصفة الاستقلال الذهنى . ويعرف الاستقلال الذهنى بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية . ولذا يتعين على المراجع أن يتصف بالحياد فى جميع الأمور التى تعرض عليه لإبداء رأيه ، كما يجب أن يتميز بالعدالة بين جميع الأطراف والطوائف المستخدمة للقوائم المالية .

٣/٢/٣ العناية المهنية الواجبة

Due Professional Care :

يتعلق هذا المعيار بجودة أداء المراجع ، فعلى المراجع أن يبذل فى عمله درجة العناية والمهارة المعقولة ، وإذا لم يتمتع المراجع بالمهارات اللازمة ، وإذا لم يمارس عمله بدرجة العناية المطلوبة ، فإنه يكون قد خالف إداب المهنة وأخلاقياتها ، كما يعتبر مخلا بواجباته القانونية .

وهذا المعيار يوجب على المراجع أن يلتزم بمعايير العمل الميدانى ، ومعايير إعداد التقرير .

٣/٣ معايير العمل الميدانى :

يقوم المراجع بإعداد سجل يشتمل على إجراءات المراجعة والأدلة التى تم فحصها ، والنتائج التى تم التوصل إليها ، وموازين المراجعة ، ونسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة ، وتوصيف لنظام الرقابة الداخلية وتحليل لمختلف الحسابات ، ومذكرات تسوية البنوك ، والكشوف التفصيلية لبعض بنود القوائم المالية ، وجميع المعلومات الهامة المتصلة بعملية المراجعة ، وهذه السجلات فى مجموعها تسمى أوراق المراجعة . ولما كانت عملية المراجعة تستغرق وقتا وجهدا كبيرين سواء بالنسبة للمراجع أو مساعديه ، فإنه قد يتهاون أو يتهاون مساعدوه فى بعض الاجراءات العملية . وبذلك يعد مخالف لمستويات ومعايير الأداء المهنى والتى تتمثل فيما يلى :

١/٣/٣ التخطيط والاشراف : Planning and Supervision

يقصد بالتخطيط إيجاد استراتيجية لنطاق عملية الفحص وكيفية القيام بها . ومن الأمور التى تتطلب من المراجع إلماما تاما ما يلى :

أ - نوع الصناعة أو النشاط الذى يزاوله المشروع .

ب - مدى تأثر النشاط بالأحوال الاقتصادية العامة .

جـ - الهيكل التنظيمى للمشروع .

د - هيكل رأس المال المستثمر .

هـ - طرق الانتاج والتوزيع .

و - المبادىء المحاسبية المطبقة فى الدفاتر .

ولكى يحصل المراجع على المعلومات المطلوبة ، فإنه يستخدم خبراته السابقة بالمشروع أو الصناعة ، كما يمكن الاطلاع على أوراق المراجعة الخاصة بسنوات سابقة.

ويجب على المراجع أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة بعناية مستفيدا فى ذلك بالمعلومات التى حصل عليها فى فترة التخطيط ، ومع مراعاة إمكانية تعديل بعض الاجراءات التى يتضمنها برنامج المراجعة عند الحصول على معلومات إضافية أثناء التنفيذ .

ويتعين على المراجع الإشراف على مساعديه حتى يساعدهم على فهم أهداف عملية المراجعة والإجراءات الضرورية كتحقيق هذه الأهداف كما يجب اطلاع المساعدين على أوراق المراجعة للوصول إلى معلومات مطلوبة . وبما أن معظم العمل يتم بواسطة المساعدين فإن على المشرف عليهم أن يتابع أولا بأول أعمالهم وأن يتعرف على ما يواجههم من مشاكل ويبحث عن حلول لها ، وأن يدرج ذلك ضمن أوراق المراجعة . وبهذه الطريقة تثبت أوراق المراجعة وجود الاشراف الكافى على المساعدين . ويتم تصميم برنامج المراجعة عادة بحيث يوقع كل شخص اشترك فى البرنامج على العمل الذى قام به . وهذا الاجراء يساعد المشرف على عملية المراجعة فى توزيع العمل على المساعدين وفى الإشراف عليهم . ولذلك ينص المعيار الأول من معايير العمل الميدانى على مايلى : "يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا ، كما يجب أن يكون هناك إشراف جدى على المساعدين" .

٣/٣ /٢ تقييم نظام الرقابة الداخلية :

Internal Control Evaluation

نظرا لأن هناك قيودا على المراجع تتمثل فى الوقت والتكلفة ، فإن المراجع يعتمد على مراجعة إختبارية تقوم على فحص عينة من المستندات والدفاتر والسجلات ويتوقف حجم العينة على دقة نظام الرقابة الداخلية فكلما كان دقيقا كلما إنخفض حجم العينة التى تجرى عليها الاختبارات . وبما أن إجراءات المراجعة تتأثر بدرجة الخطر التى يتعرض لها المراجع ، فمن الواضح أن وجود نظام قوى وفعال للرقابة الداخلية يقلل من إحتمالات الخطر فى التقارير المالية وبالتالى يقلل من مدى الاختبارات المطلوبة . ويوضح المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى - المشار إليه سابقا - الهدفين التاليين من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

٣/٣/٢/١ الهدف الأول ، تحديد درجة الاعتماد على النظام نفسه من حيث اشتماله على نظام محاسبى سليم ، ونظام إدارى دقيق ، وضبط داخلى دقيق .

٣/٣/٢/٢ الهدف الثانى ، تحديد مدى اختبارات المراجعة التى سيقوم بها المراجع لكى يمكنه الاقتناع بعدالة القوائم المالية .

٣/٣/٣ أدلة الإثبات :

أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كاف من أدلة الإثبات يمكنه من إبداء الرأى فى القوائم المالية . والذى يحدد هذه النقطة هو التقدير المهنى للمراجع . والقدر الكافى من أدلة الاثبات طبقا للمعيار الثالث من

معايير العمل الميدانى - المشار إليه سابقا - هو القدر الذى يمثل أساسا معقولا لإبداء الرأى فى القوائم المالية محل الفحص . وبصرف النظر عن كمية ونوعية الأدلة فإنها لا يمكن قبولها دون بادرة من الشك فهى مجرد قرائن لكنها ليست أدلة قاطعة . ولذلك فإذا تشكك المراجع فى أحد البنود الجوهرية بالقوائم المالية يتعين عليه الحصول على أدلة إضافية لإزالة هذا الشك فإذا لم يستطع إزالته ، عليه أن يتحفظ فى تقريره أو يمتنع عن إبداء رايه فى القوائم المالية . والمراجع لا يقوم بفحص السجلات الأولية المحاسبيه فقط ، بل يقوم بفحص جميع الأدلة المعززة لهذه السجلات مثل العقود والفواتير ، والمراسلات من أشخاص خارجيين موثوق بهم . كما يحصل على الأدلة بالاستفسار والمناقشات الشفوية .

٣/٤ معايير إعداد التقارير :

يعتبر المراجع بالنسبة لكثير من مستخدمى القوائم المالية هو الدليل الوحيد على القيام بعملية المراجعة . ولذلك فمن المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية . وهناك أربعة معايير تعتبر إرشادات عامة لإعداد التقرير نذكرها فيما يلى :-

٣/٤/١ عرض القوائم المالية : Statement Presentation

إن حكم المراجع على عدالة عرض القوائم المالية يجب أن يكون فى إطار المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ، فبدون هذه المبادىء لا يكون لدى المراجع مقياس للحكم على أن القوائم المالية قد أعدت بطريقة سليمة أم لا .

ولا يوجد مصدر واحد لجميع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ، إلا أن من أهم المصادر هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) وهيئة مبادىء المحاسبة (APB) .

ويجب على المراجع أن يلم إلماما كافيا بالمبادىء المحاسبية البديلة التى قد تكون صالحة للتطبيق بشأن حالات أو وقائع معينه . وقد يكون لأحد المبادىء المحاسبية استعمال محدود ، لكن ذلك لا ينفى قبوله قبولا عاما . وفى بعض الأحيان قد لا يوجد مبدأ محاسبى متعارف عليه لتغطية حالة معينه أو موقف معين ، وفى هذه الحالة يمكن القياس على حالات مقاربة وتطبيق مبادىء محاسبية مناسبة .

٢/٤/٣ الثبات : Consistency

إن الثبات فى تطبيق المبادىء المحاسبية من فترة لأخرى ضرورى للتأكد على أن التغيرات فى القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة ، ولم تنشأ من تغير المبادىء المحاسبية ، والهدف من معيار الثبات هو التأكيد على قابلية القوائم المالية للمقارنة فى ظل مبادىء محاسبية ثابته . وفى حالة وجود تأثير جوهرى على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير فى المبادىء المحاسبية ، يتعين على المراجع أن يشير إلى ذلك فى تقريره بطريقة واضحة .

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلى :

أ - التغيرات المحاسبية .

ب - وجود خطأ فى القوائم المالية السابقة .

جـ - التغير فى تبويب القوائم .

د - وجود أحداث أو عمليات تختلف إختلافا جوهريا عن تلك التى تمت المحاسبة عنها فى القوائم المالية التى سبق إصدارها .

وإذا كـان المراجع ملتـزمـا بالاشـارة فى تقـريره إلى التـغـيـرات فى المبـادىء المحاسبية التى لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، وكذلك التغيرات من مبدأ محاسبى غير متعارف عليه إلى مبدأ محاسبى متعارف عليه ، فإن هناك تغيرات لا علاقة بها بمعيار الثبات ولا تتطلب الاشارة إليها فى تقرير المراجع وأهمها :

أ - التقديرات المحاسبية مثل أعمار الأصول الإنتاجية وقيم النفاية للأصول القابلة للاستهلاك ، والمخصصات المختلفة .

ب - تصحيح الأخطاء فى القوائم المالية التى سبق إصدارها والتى لا علاقة لها بالمبادىء المحاسبية مثل الأخطاء الحسابية ، وأخطاء السهو .

جـ - التغيرات فى تبويب القوائم وطرق عرضها .

د - وجود عمليات أو أحداث جديدة تختلف إختلافا جوهريا عما سبقتها من عمليات فى قوائم سابقة .

هـ - التغيرات التى يتوقع أن يكون لها آثار ملحوظة مستقبلا . وجميع هذه الأمور يمكن معالجتها فى شكل ملحوظات على القوائم إذا كان لها تأثير جوهرى عليها.

٣/٤/٣ الإفصاح الكافى Adequate Disclosure

تقدم القوائم المالية معلومات إلى مستخدمى هذه القوائم تساعدهم فى إتخاذ قرارات اقتصادية ، ولذا يتعين أن تكون هذه المعلومات كاملة ، ومناسبة للقرار ، وواضحة يسهل فهمها . فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية ، فيجب عليه أن يذكر ذلك فى تقريره وأن يقيد رأيه .

ومفهوم الإفصاح الكافى لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التى تقدم وإنما يشتمل أيضا على كيفية تقديمها . فترتيب المعلومات وتصنيفها واختيار العناوين والمصطلحات المستخدمة ، كل ذلك يدخل ضمن مفهوم الإفصاح الكافى .

٣/٤/٤ رأى المراجع Auditors' Openion

يصدر المراجع فى العادة تقريرا خاليا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، وفى بعض الأحيان قد يصور تقريرا سالبا يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كلا من المركز المالى ونتائج الأعمال ، وفى أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع فى تقريره ، فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية المراجعة أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه . وقد نص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على ما يلى :

" يجب أن يحتوى التقرير على رأى المراجع فى القوائم المالية ككل أو امتناعه عن إبداء الرأى فى الحالات التى يتعذر فيها ذلك ، وفى هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التى أدت إلى ذلك" .

تذكر أن

١ – المقصود بمعايير المراجعة ، المقاييس أو المستويات التي يستطيع المتهن في ضوئها وعلى هديها أن يقيم عمله الذى أداه وفقا للمستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة .

٢ – معايير المراجعة تعنى التماثل في درجة جودة الأداء ، أى أن أساس المقارنه فيها هو ما يلقى قبولا عاما في مهنة المراجعة .

٣ – معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق بالتكوين الذاتى للمراجع من حيث مستوى تعليمه ، ودرجة أستقلاله ، وتنفيذ عملية المراجعة ذاتها من حيث تخطيط العمل ، وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ، وجمع أدلة الاثبات ، وأعداد تقارير المراجعة .

٤ – معايير المراجعة التى وافق عليها معهد المحاسبين الأمريكى هى :

١/٤ معايير عامة أو شخصية : وتتمثل فى مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتى (الشخصى) لمن يزاول مهنة المراجعة وتتمثل فى :

١/١/٤ ضرورة توافر الخبرة الفنية والكفاءة فى المراجع .

٢/١/٤ ضرورة توافر وجهة نظر مستقله ومحايدة فى عملية المراجعة .

٣/١/٤ ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تأدية المهنة وخلال اعداد التقرير.

٢/٤ معايير العمل الميدانى : وتتمثل فى مجموعة المعايير التى تحكم تنفيذ عملية المراجعة . وتتضمن ما يلى :

١/٢/٤ يجب اتمام العمل بكفاءة وأن يكون هناك اشراف دقيق على أعمال المساعدين .

٢/٢/٤ يجب قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به فى الشركة لتحديد حجم العينة ونطاق الاختبارات .

٣/٢/٤ يجب حصول المراجع على أدلة اثبات كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندى والحسابى والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها من الوسائل التى تمكنه من ابداء رأى فنى محايد عن عدالة القوائم المالية محل المراجعة .

٣/٤ معايير اعداد التقرير : وتتعلق بطريقة اعداد التقرير النهائى للمراجع . وتتضمن ما يلى :

١/٣/٤ يجب أن يوضح التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

٢/٣/٤ يجب أن يوضح التقرير ما اذا كانت هذه المبادىء قد طبقت فى الفترة الحالية بما يتفق مع نفس المبادىء التى طبقت فى الفترة السابقة .

٣/٣/٤ تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية كافية بطريقة مناسبة للافصاح عن نتائج الأعمال والمركز المالى ما لم يشر التقرير الى خلاف ذلك .

٤/٣/٤ يجب أن يحتوى التقرير على رأى المراجع فى القوائم المالية ككل ، أو أن يتضمن الأسباب التى أدت الى امتناعه عن ابداء الرأى فى الحالات التى يتعذر فيها ذلك.

الوحدة الدراسية الرابعة
الإستقلال وقواعد السلوك المهنى
Independance & Code of Ethics

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بحياد واستقلال المراجع عن إدارة الشركة محل الفحص من ناحية ، وتوضيح قواعد السلوك المهنى التى يلتزم بها المراجع حتى يقبل الجمهور على خدماته وهو مطمئن إلى أن الأداء سيكون على المستوى المطلوب من ناحية أخرى .

عناصر الوحدة :

٤/١ مقدمة .

٤/٢ القائم بعملية المراجعة (حياده أو استقلاله) .

٤/٢/١ تعيين المراجع .

٤/٢/٢ عزل المراجع .

٤/٢/٣ تحديد اتعاب المراجع .

٤/٢/٤ حظر إشتغال المراجع بأعمال أخرى .

٤/٢/٥ الحقوق المكفولة للمراجع .

٤/٢/٦ أثر الخدمات الإدارية على إستقلال المراجع .

٤/٢/٧ أثر المصلحة المالية على إستقلال المراجع .

٨/٢/٤ أثر حجم المنشأة على إستقلال المراجع .

٣/٤ قواعد السلوك :

١/٣/٤ الكفاية المهنية للمحاسب والمراجع .

٢/٣/٤ اتعاب المراجعة .

٣/٣/٤ المحافظة على أسرار العملاء .

٤/٣/٤ اعلان المحاسب والمراجع عن نفسه .

٥/٣/٤ التعاون مع زملاء المهنة .

٦/٣/٤ العمولات المهنية .

٧/٣/٤ حظر الجمع بين مهنة المحاسبة ومهنه أخرى .

٨/٣/٤ الشكل القانونى لمكتب المحاسبة والمراجعة .

٩/٣/٤ دخول المراجع فى مناقصات بشأن الاتعاب .

٤/١ مقدمة :

إن المراجع شخص خارجى مستقل يقوم بفحص القوائم المالية التى تعدها إدارة المشروع بغرض إبداء الرأى فى مدى عدالة تمثيل هذه القوائم للمركز المالى للمشروع ولنتيجة أعماله . ولكى تصبح عملية المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها فانه يجب أن تتم بمعرفة شخص على درجة كافية من الاستقلال عن الأشخاص الذين يخضع عملهم للفحص .

وبالإضافة إلى ما سبق تحرص مهنة المحاسبة والمراجعة على أن يتبع أعضاؤها قواعد للسلوك تكفل الارتقاء بالمنهة ورفع مستوى أدائها وتحسين صورتها أمام مستخدمى القوائم المالية .

وتحقيقا لما سبق نتناول بالدراسة والتحليل فى هذه الوحدة استقلال المراجع وحياده وقواعد السلوك المهنى من خلال جزئين الأول ويتناول القائم بعملية المراجعة من حيث حياده أو إستقلاله ، والثانى ويتناول قواعد السلوك المهنى .

٤/٢ القائم بعملية المراجعة (حياده أو استقلاله)

Auditor's Independance

يعتبر مبدأ الإستقلال أحد الأركان الرئيسية التى تقوم عليها مهنة المحاسبة والمراجعة مما حدا بمعهد المحاسبين الأمريكى إلى النص فى أحد معايير المراجعة المتعارف عليها على أنه «يجب أن يحتفظ المراجع بإستقلال ذهنى فى جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة .

كما أن مبدأ الاستقلال يعنى أن المراجع يجب أن يكون مستقلا فى تفكيره وفى ابداء رأيه على القوائم المالية ، اذ يتعين أن يبدى رأيه فى القوائم المالية بنزاهة وأمانة والا يسمح لأى اعتبارات مهما بلغ شأنها فى التأثير على رأيه .

ومن الأمور الهامة للمهنة أن يحتفظ الجمهور بثقته فى استقلال المراجع ، وهذه الثقة تهتز بأى أدلة تفيد عدم وجود هذا الاستقلال فى الحقيقة ، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال فى نظر الشخص العادى الرشيد . فلكى يكون المراجع مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا ذهنيا . ولكى يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون المراجع حرا من أى التزامات تجاه العميل ، كما يجب عليه الابتعاد عن المواقف التى تدعو الغير إلى الشك فى استقلاله .

هذا ويتعين حماية الاستقلال بمعايير وقواعد موضوعية من شأنها اجتناب المواقف التى يكون بها تأثير على استقلال المراجع . وهذه النظرة هى التى أخذ بها كل من المشرع الانجليزى والمشرع المصرى . فقد حاول المشرع الانجليزى فى قانون الشركات لعام ١٩٤٨ وتعديلاته اللاحقة النص على مجموعة من القواعد التى تحقق استقلال المراجع عن الادارة ، كما تتضمن قانون الشركات المصرى رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وقانون مراجعة حسابات شركات القطاع العام رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ نصوصا مماثلة ، كما اصدرت نقابة المحاسبين والمراجعين فى مصر عام ١٩٥٨ دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الذى تضمن بعض القواعد المنظمة لعمل المراجع وحقوقه واستقلاله وسلوكه المهنى وأمانته .

وحتى يتحقق استقلال المراجع ذهنيا وموضوعيا ، لابد من توافر مجموعة من الضمانات تتعلق بما يلى :-

١ - تعيين المراجع .

٢ - عزل المراجع .

٣ - تحديد أتعاب المراجع .

٤ - حظر اشتغال المراجع بأعمال أخرى .

٥ - الحقوق المكفولة للمراجع .

كما يتطلب الأمر معرفة أثر كل مما يلى على استقلال أو حياد المراجع :-

١ - الخدمات الإدارية التى تؤدى للمنشأة .

٢ - المصالح المالية للمراجع فى المنشأة .

٣ - حجم المنشأة التى تراجع حساباتها .

وسنتناول ذلك بالدراسة والتحليل على النحو التالى :

١/٢/٤ تعيين المراجع (مراقب الحسابات) :

Appointment of Auditor

فى حالة المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ، يترك أمر تعيين المراجع لصاحب المشروع أو الشركاء ، ويفضل أن يكون الاتفاق كتابة وموضحا به نطاق المراجعة والفترة التى يشملها ، وحقوق المراجع وواجباته ، وأتعابه حتى يتسنى تحديد مسئولية المراجع بدقة وتفادى المشاكل التى قد تنجم مستقبلا .

أما بالنسبة لشركات الأموال فقد نص المشرع المصرى فى قانون الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أن تكون سلطة تعيين المراجع (مراقب الحسابات) للجمعية

العمومية للمساهمين ، ولا يجوز لها تفويض مجلس الإدارة فى ذلك . غير أنه فيما يتعلق بالمراقب الأول فإنه يختار بمعرفة المؤسسين ، ويتولى المراقب الأول مهمته لحين انعقاد أول جمعية عمومية . أما المراقب الذى تعينه الجمعية العمومية فيمارس مهنته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ إنعقاد الجمعية العمومية التالية ، ويقوم بمراجعة حسابات السنة المالية التى يعين من أجل مراجعة حساباتها ، ولا يجدد تعيين المراقب تلقائيا بل لابد من صدور قرار جدى من الجمعية العمومية سنويا بإعادة تعيينه .

ويتبين لنا مما سبق أن المشرع المصرى أراد أن يكون تعيين مراقب الحسابات لشركات الأموال بعيدا عن ميول وأهواء أعضاء مجلس الإدارة حتى لا يؤثر ذلك على أداء المراقب لواجباته على أكمل وجه خاصة وإن عمل المراقب هو ابداء الرأى فى مدى صحة وعدالة القوائم المالية المعدة من جانب إدارة الشركة .

وفيما يتعلق بشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحددة فينطبق عليها جميع الأحكام الخاصة بمراقب الحسابات وبإجراء الجرد والميزانية فى الشركات المساهمة .

وفى حالة خلو منصب المراقب لأى سبب كأن يعتزل العمل أو يتوفى أثناء السنة المالية ، يتعين على مجلس الإدارة إتخاذ اجراءات تعيين المراقب فورا على أن يعرض ذلك على الجمعية العامة فى أول إجتماع لها .

أما فيما يتعلق بتعيين مراقبى حسابات شركات القطاع العام فإنه يتم تعيينهم بقرارات جمهورية بناء على إقتراح رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات . وفى رأينا أن هذا يحقق أعلى درجات الاستقلال لمراقب حسابات شركات القطاع العام حيث لا توجد أى سلطة ترتبط مباشرة بالشركة تتدخل فى عملية التعيين .

٤/٢/١/١ تعدد المراقبين : Joint Auditors

فى المنشآت الكبرى كالبنوك وشركات التأمين قد يتم تعيين مراقبان أو أكثر بناء على النظام الداخلى لهذه المنشآت . وفى هذه الحالة يعتبر المراقبان مسئولان مسئولية تضامنية . وقد يقوم كل مراقب على حده بعملية المراجعة الشاملة (الكاملة) بصرف النظر عن وجود المراقب الآخر على أن يجمعهما فى النهاية الاتفاق على الصيغة النهائية للحسابات الختامية والتقرير .

٤/٢/١/٢ المراقبون المحليون : Local Auditors

فى حالة الشركات التى لها فروع فى الخارج ، قد يعين مراقب محلى لمراجعة أعمال الفرع واعطاء تقرير عن مراجعته يرسله إلى المركز الرئيسى بمصر . ويتم تعيين هذا المراجع بمعرفة الجمعية العمومية بناء على إقتراح القائمين بإدارة الفرع فى الخارج . وفى هذه الحالة فإن مراقب المركز الرئيسى يقوم فقط بفحص التقارير الواردة من المراقبين المحليين فى الخارج من حيث القواعد الرئيسية ، ويتحقق بعد ذلك من أن حسابات الفروع الخارجية قد أدخلت فى دفاتر المركز الرئيسى وفقا للقواعد المحاسبية .

٤/٢/٢ عزل المراجع (مراقب الحسابات) :

Removal of Auditor

أن من يملك سلطة التعيين يملك سلطة العزل ولذا فإن سلطة عزل المراجع فى المشروعات الفردية فى يد صاحب المشروع ، وفى شركات الأشخاص فى يد الشركاء المتضامنين . أما فى شركات الأموال فإن الجمعية العمومية للمساهمين هى التى تملك سلطة عزل المراقب لأنها هى التى تملك سلطة التعيين .

هذا ولقد نص فى الفقرة الرابعة من المادة ١٠٣ من قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أن تتبع الاجراءات التالية لعزل أو تغيير المراقب :

أ - يتعين على صاحب الاقتراح بعزل أو تغيير مراقب الحسابات أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب وذلك قبل إنعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل .

ب - يتعين على الشركة اخطار المراقب فورا بنص الاقتراح وأسبابه .

جـ - للمراقب الحق فى مناقشة اقتراح عزله أو تغييره فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية بثلاثة أيام على الأقل .

د - يتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب أمام الجمعية العامة .

هـ - للمراقب الحق فى جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح واسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ قرارها .

أما فيما يتعلق بمراقبى حسابات شركات القطاع العام فإنه لم يرد فى القانون نصوص توضح اجراءات عزلهم . ولكن بما أن السلطة التى تملك التعيين هى التى تملك العزل أو سطلة أعلى منها ، فالمفروض أن يعزل المراقب بقرار جمهورى بناء على اقتراح رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات . وفى ذلك ضمان كاف لمنع استخدام العزل كوسيلة للضغط على المراقب .

وجدير بالذكر أن المادة السابعة من قانون مراقبة حسابات شركات القطاع العام رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ تمنع العزل غير المباشر حيث نصت على أنه لا يجوز ندب مراقبى الحسابات للعمل بإدارة أخرى بالهيئة ، ولا يجوز نقلهم إلا بموافقتهم ، وكذلك يحظر

تعيينهم في وحدات القطاع العام التى راقبوا حساباتها إلا بعد مضى ثلاث سنوات على تركهم العمل بإدارة مراقبة الحسابات .

٣/٢/٤ اتعاب المراجع (مراقب الحسابات) :

Remuneration of Auditor

يحدد اتعاب المراجع الشخص أو الهيئة التى عينته ، ففى حالة المشروعات الفردية يحدد أتعابه صاحب المشروع ، وفى حالة شركات الأشخاص يحددها الشركاء أو الشريك المتضامن المسئول عن إدارة الشركة .

أما فى حالة الشركات المساهمة وما فى حكمها فإن الجمعية العمومية السنوية هى التى تعين مراقب الحسابات ، وهى التى تحدد اتعابه ، وفى الحالات التى يفوض فيها مجلس الإدارة فى تحديد اتعاب المراجع فلقد تدخل المشرع والزم الجمعية العمومية بتحديد حد أقصى للاتعاب يجب ألا يتعداه مجلس الإدارة .

هذا ويمكن أن تتحدد اتعاب المراجعة وفقا لأحدى الطرق التالية :-

١ - الأتعاب الثابتة : Fixed Fees وفقا لهذه الطريقة يحدد المراقب مبلغا معينا ثابتا غير قابل للزيادة مستقبلا كأتعاب عن المهنة التى يكلف بها . وتلقى هذه الطريقة قبولا عاما لدى العملاء ، كما تعد الطريقة المطبقة فى تحديد أتعاب مراجعة حسابات الشركات المساهمة فى مصر فى معظم الأحوال .

ويعاب على هذه الطريقة ما يلى :

أ - قد يتضح أن الأتعاب غير مجزية للمراقب ولا تتناسب مع العمل الذى يجب أن يؤدى وفى هذه الحالة قد يضطر المراقب إلى خفض حجم العمل الذى يقوم به لتقليل خسارته .

ب - يصبح من الصعب إقتناع العميل بزيادة الأتعاب فى العمليات التالية .

جـ - قد ينشأ سوء تفاهم حول مدى الخدمات التى تغطيها الأتعاب المحددة اجمالا .

د - يستخدم بعض العملاء طريقة تحديد الأتعاب اجمالا فى محاولة للحصول على أقل عطاء من محاسبين آخرين . ويمكن تفادى بعض العيوب السابقة عن طريق تحديد حد أدنى لا تقل عنه الأتعاب إذا كانت الأمور فى منشأة العميل عادية ، ويحدد فى نفس الوقت حد أقصى إذا طرأت بعض الظروف غير العادية أثناء التنفيذ .

٢ - الأتعاب المتغيرة : Fees Based on Time Spent

وفى هذه الطريقة يحدد المراقب الاتعاب على أساس حصر عدد ساعات العمل التى يقوم بها المساعدين والمراجعين الأول والمشرفين على العملية ، والمراقب نفسه ، وتضرب هذه الساعات فى معدل أجر الساعة لكل فئة ، ويضاف إلى ذلك نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة للمكتب .

وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة فى تحديد الأتعاب وذلك لأن المراقب سوف يتقاضى أجرا يتناسب مع الجهد المبذول وفى الوقت نفسه فإن العميل سوف يحصل على جهد وعمل مهنى يتناسب مع الاتعاب التى وضعها . ولكن يعاب عليها أنها لا تأخذ فى الحسبان طبيعة العملية أو مستواها الفنى أو أهميتها من حيث الأرقام الخاصة بها ، كما يتعذر على العميل معرفة قيمة الأتعاب التى سيتحملها مقدما .

٣ - الاتعاب الشرطية : Contingent Fees

ووفقا لهذه الطريقة تتوقف قيمة الاتعاب التى يطلبها المراقب على مدى المنفعة

المالية التى ستعود على العميل من تقرير المراقب عن المهمة التى يكلف بها والتى تتخذ عادة شكل حصة أو نسبة مئوية من قيمة النفع المادى الذى يعود على العميل .

هذا وتتعارض الطريقة مع مبدأ الحياد أو الاستقلال لمراقب الحسابات ، حيث تقضى الفقرة السادسة من المادة (١٨) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر فى مصر عام ١٩٥٨ بأن المحاسب والمراجع يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا لم يراع فى اتفاقاته مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال ، بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعة التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع .

هذا ولقد نص أيضا دستور مهنة المحاسبة والمراجعة على قواعد أخرى خاصة بالأتعاب ، فقضى بأن المحاسب أو المراجع يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة :

* إذا منح بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته .

* إذا حاول الحصول على عمل من أعمال مهنته بطريق يتنافى مع كرامتها كالاعلان وإرسال المنشورات أو إرسال الخطابات الخاصة أو الدخول فى مناقصات على الأتعاب .

* إذا لجأ إلى منافسة زميل فى الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض أتعاب أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله .

وفيما يتعلق بشركات القطاع العام وكيفية تحديد الأتعاب فإن الوضع مختلف تماما حيث أن مراقب الحسابات موظف يحصل على مرتبه ومكافآته وفقا لقوانين

العاملين السائدة فى الدولة .

٤/٢/٤ حظر اشتغال المراقب بأعمال أخرى :

تحاول المنظمات المهنية والمشرع حماية استقلال المراجع عن طريق منعه من مزاولة أى عمل آخر قد يتعارض مع مهنة المحاسبة والمراجعة أو يسىء إلى كرامتها من أمثلة هذه المحاولات ما يلى :

* تقضى المادة (١٨) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر أن المراجع يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا زاول عمله بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة .

* نصت المادة (١٠٤) من قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه لا يجوزالجمع بين عمل مراقب الحسابات والاشتراك فى تأسيس الشركة ، أو عضوية مجلس ادارتها ، أو الاشتغال بصفة دائمة بأى عمل فنى أو إدارى أو استشارى كما لا يجوز أن يكون المراقب شريكا لاحد مؤسسى الشركة أو أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد موظفيها أو موظفا لديه أو من ذوى قرباه حتى الدرجة الرابعة .

* نصت المادة (٩) من القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ والخاص بمراقبة حسابات شركات القطاع العام ، على أنه لا يجوز لمديرى الإدارات ونوابهم ومراقبى الحسابات أن يجمعوا بين وظائفهم وبين أى عمل آخر ، كما لا يجوز لهم مباشرة أعمال أو أداء خدمات للغير بأجر أو بغير أجر ، كما نصت المادة (٧) على أنه لا يجوز تعيينهم فى الشركات والمنشآت التى كانوا يراجعون حساباتها إلا بعد مضى ثلاث سنوات على تركهم العمل بإدارة مراقبة الحسابات .

* نصت المادة (٢٧) من قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ على أنه لا يجوز لمن قيد اسمه فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين الاشتغال بمهنة أخرى أو القيام بأى عمل تجارى إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد .

هذا وقد أصدرت لجنة القيد قرارات بأن مهنة المحاسبة والمراجعة لا تتعارض مع مزاولة الأعمال الآتية :

- التدريس بكليات التجارة بشرط صدور ترخيص بذلك من رئيس الجامعة .
- مهنة وكلاء البراءات .
- الوكالة عن الدائنين (السنديك) .
- منفذى الوصايا والأمناء .
- الوكالة عن الغير فى إدارة الأعمال .
- سكرتارية مجلس إدارة الشركات الأجنبية التى لها نشاط فى مصر .

٤/٢/٥ حقوق مراقب الحسابات :

لمراقب الحسابات مجموعة من الحقوق تساعد على تدعيم استقلاله ، وقد نصت على هذه الحقوق صراحة المواد (١٠٣) ، (١٠٥) ، (١٠٦) من قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتتمثل هذه الحقوق الآتى :-

٤/٢/٥/١ حق الاطلاع :

منح المشرع مراقب الحسابات حق الاطلاع على دفاتر الشركة ، ولقد جاء منح

هذا الحق طليقا وشاملا . فالمشرع منح مراقب الحسابات حق الاطلاع طليقا من كل قيد فيستطيع أن يباشره فى أى وقت يجده مناسبا ، وإن كان العرف قد جرى على إتفاق المراقب مقدما مع إدارة الشركة على موعد حضوره للقيام بمراجعته .

كما جاء حق الاطلاع شاملا لكافة الدفاتر والسجلات والمستندات ، ويشمل السجلات المالية وسجلات التكاليف ، والسجلات الإدارية والإحصائية وغيرها .

٤/٢/٥/٢ حق طلب البيانات والايضاحات :

يعتبر هذا الحق مكملا لحق الاطلاع ، حيث يمارس المراقب استقلاله كاملا فى تحديد ما يراه ضروريا من بيانات وأدلة لتحقيق أغراض المراجعة وله الحق كاملا فى طلبه والاستفسار عما يشاء .

٤/٢/٥/٣ حق أصول وخصوم الشركة :

لمراقب الحسابات الحق فى جرد النقدية بالخزائن ، والبضاعة بالمخازن ، والأوراق المالية فى أى وقت ، وكذلك له حق طلب الشهادات التى تؤيد وجود الأصول الأخرى وأى إلتزامات على المنشأة محل مراجعته .

٤/٢/٥/٤ حق الحصول على صورة من الاخطارات للمساهمين

نص المشرع فى قانون شركات الأموال على ضرورة قيام مجلس الإدارة بإعطاء المراقب صورة من الاخطارات والبيانات التى يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العمومية .

٤/٢/٥/٥ حق دعوة الجمعية العمومية :

لمراقب الحسابات الحق بإعتباره وكيلا للمساهمين أن يدعو الجمعية العمومية للانعقاد وذلك عند الضرورة القصوى ، وعليه فى هذه الحالة أن يعد جدول الاعمال ويتولى نشره بنفسه .

٤/٢/٥/٦ حق حضور إجتماعات الجمعية العمومية :

نص المشرع فى قانون شركات الأموال بأن على المراقب أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه فى أعمال المراجعة أن يحضر اجتماعات الجمعية العمومية ويتأكد من صحة إجراءات الدعوة إلى الاجتماع ، وعليه أن يدلى فى الاجتماع برأيه فى كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة ، كما يجب أن يقوم بتلاوة تقريره على الجمعية العمومية للمساهمين .

٤/٢/٥/٧ حق مناقشة قرار عزله :

أعطى المشرع لمراقب الحسابات حق مناقشة الاقتراح المقدم بعزله ، وله الحق أن يتولى الرد على الاقتراح وأن يفند أسبابه ويدافع عن موقفه أمام المساهمين .

٤/٢/٥/٨ حق حبس المستندات والأوراق حتى يحصل على نفقات استخراجها :

أعطى المشرع للمحاسب أو المراجع إذا لم يكن قد حصل على أتعابه أن يستخرج لنفسه وعلى نفقة موكله صورا من المستندات والأوراق الأصلية والمحررات التى تصلح سندا له فى المطالبة بالأتعاب . وأن يحبس لديه المستندات والأوراق الأصلية والمحررات المشار إليها حتى يدفع له موكله نفقات إستخراج صورها .

٦/٢/٤ أثر الخدمات الإدارية على استقلال المراجع :

لا يقتصر عمل مكاتب المحاسبة والمراجعة على القيام بمراجعة حسابات المنشآت المختلفة بهدف تقديم تقرير عن القوائم المالية ، بل تقوم هذه المكاتب بتأدية خدمات واستشارات مختلفة .

ومن أمثلة هذه الخدمات ما يلى :

* إمساك دفاتر المنشأة ، ويحدث ذلك فى المنشآت الصغيرة التى لا تتحمل نفقات الاحتفاظ بمجموعة من المحاسبين .

* إعداد القوائم المالية الختامية للمنشأة من واقع الدفاتر بعد إجراء التسويات اللازمة .

* اجراء الدراسات اللازمة للمنشآت خاصة عند الرغبة فى التوسع أو إقامة مشروع جديد ، أو ارشاد المنشأة إلى أفضل طرق التمويل المتاحة .

* تصميم النظم مثل نظم الرقابة الداخلية ونظم التكاليف .

* إدخال أساليب جديدة للتطبيق مثل إستخدام الحاسب الالكترونى ، وأساليب التنبؤ ، واعداد الخطط القصيرة والطويلة الأجل .

* إعداد الاقرار الضريبى للمنشأة ، وتسوية الضريبة .

ويثار هنا تساؤل عن مدى تأثر استقلال المراجع أو مراقب الحسابات بأدائه لواحد أو أكثر من هذه الخدمات بجانب مراجعة حسابات المنشأة .

ويرى البعض أن ذلك يؤثر فعلا على استقلال المراجع حيث سيضطر إلى ابداء الرأى عن أنظمة محاسبية ورقابية أو قوائم مالية سبق أن أعدها بنفسه مما يترتب عليه احتمال تحيزه نحو الحكم على هذه النظم ، وبالتالى يتأثر شقى الاستقلال الموضوعى (المظاهر الخارجية) والذهنى (الناحية الذاتية) .

كما يرى البعض الآخر امكان قيام المراقب بتقديم هذه الخدمات بشرط أن تكون بصفة استشارية ولا يتدخل المراجع فى وضعها موضع التنفيذ .

ويبدو أن المهنة تحبذ هذا الرأى الأخير وتترك للمراجع تقدير الظروف المحيطة بالعملية فإذا رأى أنها تؤثر فى استقلاله أو يمكن أن تؤثر فيه (موضوعيا وذاتيا) رفضها ، وإذا رأى أنها لا تؤثر فى استقلاله قبلها . وقد تمكنت مكاتب المحاسبة الكبيرة من حل هذا التعارض بإنشائها مكاتب أخرى (تابعة لها أو مشتركة معها فى مؤسسة كبرى) تختص فقط بتقديم الخدمات والاستشارات الادارية .

٤/٢/٧ أثر المصلحة المالية على استقلال المراجع :

قد يكون المراجع أو أحد أقاربه أو معاونيه مساهما فى الشركة التى يراجع حساباتها ، وبالتالى يهمه أن توزع الشركة أكبر أرباح ممكنه ليحصل على عائد كبير بجانب زيادة قيمة الأسهم فى البورصة ، كما قد يكون المراجع أو أحد أقاربه أو معاونيه مقرضا للشركة التى يراجع حساباتها وبالتالى يهمه الحصول على فوائد القرض وأصل الدين فى مواعيد الاستحقاق المحددة . كما قد يكون بينه وبين الشركة التى يراجع حساباتها معاملات تجارية أو غيرها مما يعود عليه بنفع مادى . فى مثل هذه الحالات يقال أن للمراجع مصلحة مالية فى الشركة التى يراجع حساباتها .

والسؤال الذى يثار هنا هو هل يؤثر وجود هذه المصلحة المالية على استقلال المراجع ؟

يرى أغلب الكُتاب فى انجلترا أن وجود هذه المصلحة يتعارض فعلا مع استقلال المراجع حيث يقدم مصلحتة الشخصية عند ابداء رأيه عن القوائم المالية ، لذلك فهم لا يحبذون وجود أى مصالح مالية للمراجع فى الشركات التى يراجع حساباتها .

أما فى الولايات المتحدة الأمريكية فالأمر يختلف حيث تقضى قواعد السلوك المهنى التى أصدرها معهد المحاسبين القانونين الأمريكى بأنه لا يجوز للمراجع أن يبدى رأيا عن القوائم المالية إلا إذا كان مستقلا عن هذه المنشأة .

أما فى مصر فإن قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وإن كان لم يحظر على المراجع أن يكون أحد المساهمين أو الدائنين أو المتعاملين مع الشركة ، ولكنه اشترط ألا يكون مراقب الحسابات عضوا بمجلس إدارة الشركة أو يعمل بها بصفة دائمة بعمل فنى أو إدارى أو استشارى ، ويسرى هذا الحظر على العاملين بمكتب المراجع ، كما يمتنع على المراجع أن يكون شريكا لأحد هؤلاء أو من ذوى قرباه حتى الدرجة الرابعة . كما نص دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فى المادة (١٨) منه إلى أن يعتبر المراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة .

٨/٢/٤ أثر حجم المنشأة على استقلال المراجع :

قد يؤثر حجم مؤسسة أو مكتب المحاسبة والمراجعة وحجم المنشآت التى يراجع حساباتها على استقلال المراجع على النحو التالى :

أ - إذا كانت المنشأة صغيرة الحجم ومكتب المحاسبة والمراجعة صغير:

فى مثل هذه الحالات يمكن أن يكون هناك نوعين من الضغط على المراجع يمكن أن يؤثرا على استقلاله هما :

* ان كل مبلغ يحصل عليه المراجع كأتعاب من أى عميل يرتبط تماما بحياة واستمرار مكتبه ، وفقد أى عميل يؤثر فى الايرادات . كما أنه من الصعب لمكتب صغير تعويض مثل هذا العميل . وفى ظل هذه الظروف يجب على المراجع أن يدرك تماما الضغط الواقع عليه بسبب التهديد بالخسارة المالية إذا اتخذ موقفا معارضا لموقف إدارة المنشأة ، وعليه رغم ذلك أن يحافظ على استقلاله .

* تسمح هذه الظروف بأن تكون العلاقة بين المراجع والعميل قوية لدرجة أن المراجع قد يؤدى له خدمات واستشارات متعددة ، مما يمثل ضغطا على المراجع يمكن أن يؤثر على استقلاله .

ب - إذا كانت المنشأة كبيرة ومكتب المحاسبة والمراجعة صغير :

تمثل الأتعاب التى يحصل عليها المراجع من هذه المنشأة نسبة كبيرة من إجمالى إيرادات المكتب وفقدها يمثل خسارة كبيرة له ، ولا شك أن ذلك يمثل ضغطا يمكن أن يؤثر على استقلال المراجع .

جـ - إذا كانت المنشأة صغيرة ومكتب المحاسبة والمراجعة كبير :

بسبب صغر حجم المنشأة وافتقارها إلى الخبرات الكافية ، فقد يؤدى لها المراجع خدمات استشارية متعددة ، مما يؤثر على استقلاله لأنه فى هذه الحالة سيقوم بفحص وتقييم أنظمة سبق أن وضعها بنفسه .

د - إذا كانت المنشأة كبيرة ومكتب المحاسبة والمراجعة كبير :

في هذه الحالة لا يعتمد مكتب المراجع كثيرا على الاتعاب التي يحصل عليها من المنشأة ، كما أن الحجم الكبير لهذه المنشأة يمنع العلاقات القوية بين المراجع والمسئولين عن المنشأة وعموما فإن مشاكل الاستقلال تبدو هنا بسيطة نسبيا ، ولا تظهر إلا في حالة قيام مكتب المراجعة بأداء خدمات إدارية للمنشأة .

٣/٤ قوعد السلوك المهني : Code of Ethics

يتم وضع هذ القواعد السلوكية بواسطة أعضاء المهنة نفسها ولا تفرض بقوانين. ولهذا فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين دليلا بقواعد السلوك المهني الواجب على أعضاء المهنة مراعاتها .

وقد تضمن قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بعض قواعد السلوك المهني مثل ما يتعلق بالاستقلال ، والمحافظة على أسرار العملاء ، كما تضمن القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة المهنة في مصر بعض النصوص الخاصة بالتأهيل العملي للمحاسب والمراجع ، كما تضمن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية سنة ١٩٥٨ بعض القواعد المتعلقة بالواجبات والحقوق المهنية والأمانة المهنية ، وأداب وسلوك المهنة .

وسوف نتناول فيما يلي هذه الأمور بالدراسة والتحليل :

١/٣/٤ الكفاية المهنية للمراجع والمحاسب :

Professional Competence

أشارت قواعد السلوك المهني التي أصدرها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي

أنه لا يجوز للمحاسب أو المراجع أن يقبل أى عملية لا يستطيع هو أو الشركة التى ينتمى إليها إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية . كما نصت المادة (١٨) من دستور المهنة فى مصر (الفقرة الأولى) على أن المحاسب والمراجع يعتبر مخلا باداب وسلوك المهنة إذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة فى مصر مع شخص آخر غير مصرح له بمزاولة المنهة طبقا للقوانين المعمول بها .

ويرتبط بالكفاية المهنية ابداء الرأى على التقديرات والتنبؤات ، فنظرا لان المحاسب والمراجع لا يمتلك الكفاية اللازمة للشهادة بصحتها فعليه ألا يوقع على تقرير يفيد ذلك ، حيث نصت الفقرة السابعة من المادة (١٨) من دستور المهنة فى مصر على أن "المحاسب والمراجع يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا سمح أن يقرن إسمه بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلة بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات والتنبؤات» .

٢/٣/٤ أتعاب المراجعة : Auditing Fees

حيث يجب على المراجع أن يحدد أتعابه فى صورة مبلغ يتناسب مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال ، أما إذا حددت أتعاب المراجع بنسبة مئوية من الأرباح التى تظهرها القوائم المالية ، فهناك احتمال بأن يفقد المراجع موضوعيته ويؤدى ذلك إلى ظهور المراجع بمظهر عدم الاستقلال .

٣/٣/٤ المحافظة على أسرار العملاء :

من الطبيعى أن يحصل المراجع على معلومات وثيقة قد تعتبر من أخص اسرار العميل عند قيامه بجمع أدلة الاثبات اللازمة لتأييد رأيه فى القوائم المالية ، ولذلك جاء فى دليل قواعد السلوك المهنى الأمريكى ضرورة أن يحافظ المراجعون على هذه الأسرار

سواء بالنسبة لعملائهم الحاليين أو السابقين .

ونصت الفقرة العاشرة من المادة (١٨) من دستور المهنة على أن المحاسب والمراجع يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا افشى أسرار مهنية أو شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه علم بها عن طريق أداء عمله ، كما نص قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين أو غيرهم أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله وذلك مع عدم الاخلال بواجباته الاساسية .

وإذا حدث تعارض بين مفهوم الافصاح ومفهوم أسرار العملاء فيجب بدون منازع تغليب مفهوم الافصاح الكامل . هذا وللمراجع الادلاء بالبيانات المطلوبة عندما يستدعى للشهادة أمام المحاكم .

وإذا رفع العميل دعوى ضد المراجع يتهمه فيها بالاهمال ، فللمراجع حق الدفاع عن نفسه وأظهار أى بيانات قد تكون لدية لتحقيق هذا الغرض .

٤/٣/٤ إعلان المحاسب والمراجع عن نفسه :

نص دستور المهنة المصرى على أن يعتبر المحاسب والمراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا حاول الحصول علي عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالاعلان أو ارسال منشورات ، أو ارسال الخطابات الخاصة أو الدخول فى مناقصات على الاتعاب أو غير ذلك من الوسائل .

هذا ولقد جاء فى دليل قواعد السلوك المهنى الأمريكى الاعلان الاخبارى الموضوعى ومن أمثلة الاعلان الذى يحتوى على معلومات عن العضو وشركته والخدمات

التى تقدم وأتعاب هذه الخدمات ، والمستوى التعليمى والمهنى . أما الاعلان عن التخصص Specialty Designations فلا يجوز للمراجع الذى يمارس المهنة الاعلان عن تخصصه بأى وسيلة من وسائل النشر والاعلام . ويرجع السبب فى حظر الاعلان عن التخصص الى أنه لا توجد وسيلة معترف بها للتأكد من كفاية أى شخص فى التخصصات المختلفة كالضرائب ومراجعة القوائم المالية .

٤/٣/٥ التعاون مع الزملاء :

تنص المادة (٢٠) من دستور المهنة المصرى على أن «على المحاسبين والمراجعين على بعضهم حقوق الزمالة باعتبارهم أفراد أسرة واحدة ومن أهم هذه الحقوق التعاون فى العمل» . فيجب أن يكون هناك تبادل للمعلومات من أجل تطور المهنة وتحسين أساليبها الفنية .

٤/٣/٦ العمولات المهنية

يحظر دليل قواعد السلوك المهنى الأمريكى على المراجع أو المحاسب أن يدفع عموله للحصول على عميل أو يتقاضى عمولة نتيجة لتوصياته للعميل عن منتجات أو خدمات خاصة بالاخرين . كما نصت المادة (١٨) من دستور المهنة المصرى على أن يعتبر المحاسب أو المراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا منح بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته .

٤/٣/٧ حظر الجمع بين مهنة المحاسبة ومهن أخرى :

يحرم دليل قواعد السلوك المهنى الأمريكى على العضو الاشتغال بأى مهنة أخرى

قد تخلق تضاربا فى المصالح عند أداء المراجع لخدماته المهنية .

كما تضمن قانون شركات الأموال المصرى والقانون الخاص بمراقبة حسابات شركات القطاع العام نصوصا مماثلة سبق التعرض لها .

هذا ويلاحظ أن المشرع قد حاول فى القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة صون كرامة المهنة وأبعاد أى شبهات محتملة حول استقلال المراجع ، فنص فى المادة (٢٧) على أنه لا يجوز لمن قيد إسمه فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين الاشتغال بمهنة أخرى إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد .

٨/٣/٤ الشكل القانوني لمكتب المحاسبة والمراجعة :

يعتبر المشروع الفردى أو شركة التضامن هو الشكل القانوني السائد لمكاتب المحاسبة والمراجعة وخاصة فى مصر .

ويجدر الاشارة فى هذا المجال إلى أن قوانين وقواعد السلوك المهنى الأمريكى كانت تحرم على المحاسبين فى الماضى تكوين شركات مساهمة لتأدية خدماتهم المهنية ، إلا أنه فى الوقت الحالى تم تعديل قوانين كثير من الولايات الأمريكية وقواعد السلوك المهنى لتسمح للمحاسبين والمراجعين بتكوين شركات مساهمة مهنية تشتغل بمهنة المحاسبة والمراجعة .

٩/٣/٤ دخول المراجع فى مناقصات بشأن الأتعاب :

كان دليل قواعد السلوك المهنى الأمريكى حتى أوائل السبعينيات يحظر على المراجع الدخول فى مناقصات على الاتعاب ويرجع السبب فى ذلك الى أن هذا الاجراء

يشوه صورة المهنة أمام العملاء إذ سيصبح الهدف النهائى هو الحصول على أقل أتعاب بصرف النظر عن مستوى الخدمة المؤداة . وقد ألغيت هذه القاعدة عام ١٩٨٢ لتعارضها مع قوانين محاربة الاحتكار وأصبح من الممكن للمحاسب أو المراجع فى أمريكا أن يدخل فى مناقصات عن الاتعاب .

بينما فى مصر نجد أن دستور المهنة مازال يعتبر المحاسب أو المراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا حاول الدخول فى مناقصات بشأن الأتعاب .

تذكر أن

١ - المراجع شخص خارجي مستقل يقوم بفحص القوائم المالية التى تعدها إدارة المشروع بغرض ابداء الرأى فى مدى عدالة تمثيل هذه القوائم للمركز المالى للمشروع ولنتيجة أعماله.

٢ - الاستقلال يتعين حمايته بمعايير وقواعد موضوعية من شأنها اجتناب المواقف التي يكون لها تأثير على استقلال المراجع.

٣ - استقلال المراجع مسألة ذهنية وذاتية تتمثل فى تصرف المراجع بحرية تامه دون أن يتأثر بأى ضغوط أو مصالح مالية أو غير مالية عند إبداء رأيه عن القوائم المالية.

٤ - استقلال المراجع ذهنيا وموضوعيا يتطلب توافر مجموعة من الضمانات تتعلق بما يلي : تعيين المراجع - عزل المراجع - تحديد اتعاب المراجع - حظر اشتغال المراجع بأعمال أخرى - الحقوق المكفولة للمراجع.

٥ - الاعتبارات التي يجب أخذها فى الحسبان عند تقرير المراجع للاتعاب تتمثل في الآتي : وقت الموظفين المخصص للعملية - صعوبة العملية ومدى الخبرة والمهارة المطلوبة -مدى مسئولية المراجع بخصوص العملية - قيمة الخدمات من وجهة نظر العميل - فترة إنجاز العملية - التكاليف المباشرة الخاصة بالعملية.

٦ - طرق تحديد الاتعاب ثلاثة هى :

١/٦ طريقة الاتعاب الثابته.

٢/٦ طريقة الاتعاب المتغيرة.

٣/٦ طريقة الاتعاب الشرطية .

٧ – حقوق مراقب الحسابات (المراجع) قد نصت عليها المواد (١٠٣) ، (١٠٥) ، (١٠٦) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتتمثل فى الآتى :

١/٧ حق الاطلاع .

٢/٧ حق طلب البيانات والايضاحات .

٣/٧ حق تحقيق أصول وخصوم الشركة .

٤/٧ حق الحصول على صورة من الاخطارات للمساهمين .

٥/٧ حق دعوة الجمعية العمومية .

٦/٧ حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية .

٧/٧ حق مناقشة قرار عزله .

٨/٧ حق حبس المستندات والأوراق حتى يحصل على نفقات استخراجها .

٨ – الخدمات الادارية قد تؤثر على استقلال المراجع وتحبذ المهنة أن يترك للمراجع تقدير الظروف المحيطة بالعملية . فإذا رأى أنها تؤثر فى استقلاله أو يمكن أن تؤثر فيه موضوعيا وذاتيا رفضها ، وإذا رأى أنها لا تؤثر في استقلاله قبلها .

٩ – المصلحة المالية قد تؤثر على استقلال المراجع ولو أن القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بالشركات فى مصر لم يحظر على المراجع أن يكون أحد المساهمين أو الدائنين أو المتعاملين مع الشركة ولكنه اشترط ألا يكون المراجع عضو بمجلس أدارة الشركة أو يعمل بها بصفه دائمة بعمل فني أو إدارى إستشارى .

١٠ - حجم المنشأة محل المراجعة قد تؤثر على استقلال المراجع والأمر متروك له فإذا رأى أن حجم المنشأة قد يؤثر في استقلاله أو يمكن أن يؤثر فيه موضوعيا وذاتيا رفضها ، وإذا رأى أنها لاتؤثر في استقلاله قبلها .

١١ - قواعد السلوك المهني يتم وضعها بواسطة أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة ويحرص المراجعين دائما عند ممارستهم لأعمال المراجعة على التقيد بهذه القواعد .

١٢ - المراجع لا يستطيع قبول أي عملية مالم يتوافر لديه الكفاية المهنية المطلوبة ، كما لا يجوز له أن يقرن اسمه بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلة .

١٣ - المراجع يحدد أتعابه في صورة مبلغ يتناسب مع الجهد والوقت المبذول وقيمة الأعمال .

١٤ - المراجع يعتبر مخلا بآداب وسلوك المنهة إذا أفشى أسرار مهنية أو شخصية ، أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه علم بها عن طريق أداء عمله . وإذا حدث تعارض بين مفهوم الافصاح ومفهوم أسرار العملاء فيجب بدون منازع تغليب مفهوم الافصاح الكامل .

١٥ - دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصرى قد نص على اعتبار المراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالاعلان ، أو إرسال المنشورات والخطابات الخاصة أو الدخول في مناقصات على الاتعاب .

١٦ - التعاون مع زملاء المهنة مطلوب لتبادل المعلومات من أجل تطور المهنة وتحسين أساليبها الفنية .

١٧ - المراجع يعتبر مخلا بقواعد السلوك المهنى إذا منح بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص نظير حصوله على عملية مهنية .

١٨ - المراجع محظور عليه الاشتغال بأى مهنة أخرى قد تخلق تضاربا فى المصالح عند أدائه لخدماته المهنية .

١٩ - الشكل القانونى لمكتب المحاسبة والمراجعة قد يتمثل فى المشروع الفردى أو شركة التضامن وهو الشائع بمصر وقد يتمثل فى شركة مساهمة وهو الشائع حاليا بأمريكا .

٢٠ - المراجع يعتبر مخلا بآداب وسلوك المهنة المصرى إذا حاول الدخول فى مناقصات بشأن الأتعاب بينما يجوز له ذلك فى أمريكا حاليا .

الوحدة الدراسية الخامسة

أدلة الإثبات فى المراجعة ووسائل الحصول عليها

AUDIT EVIDENCE & AUDIT TECHNIQUES

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بمفهوم عملية الإثبات فى المراجعة ، والمبادىء التى ترتكز عليها هذه العملية ، بالإضافة إلى تعريفه بأهم أدلة الإثبات التى تفيد المراجع فى إبداء الرأى الفنى المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن المركز المالى الحقيقى للمشروع وعلى نتيجة أعماله . وأخيراً بيان وسائل وطرق الحصول على هذه الأدلة .

عناصر الوحدة :

- ٥/١ مقدمة .
- ٥/٢ أدلة الإثبات فى المراجعة :
  - ٥/٢/١ مفهوم الإثبات .
  - ٥/٢/٢ نظام الإثبات فى المراجعة .
  - ٥/٢/٣ طبيعة التأكيدات الواردة بالقوائم المالية .
  - ٥/٢/٤ استخدام التأكيدات فى التوصل الى أهداف مراجعة وتصميم اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة.
  - ٥/٢/٥ الشروط الواجب توافرها فى أدلة الإثبات .

٥/٢/٦ أنواع أدلة الإثبات .

٥/٢/٧ العوامل التى تؤثر على كمية الادلة التى يجمعها المراجع .

٥/٢/٨ حجية أدلة الإثبات ودرجة الاعتماد عليها .

٥/٣ وسائل الحصول على أدلة الإثبات .

١/٥ مقدمة :

لكى يتمكن المراجع الخارجى من ابداء رأيه الفنى المحايد فى مدى دلالة القوائم المالية عن المركز المالى الحقيقى للمشروع وعلى نتيجة أعماله فإنه يجب أن يجمع الأدلة الكافية التى تجعله مطمئناً ومقتنعاً بسلامة الرأى الذى يوضحه فى تقريره . ونعرض فيما يلى أدلة الاثبات ووسائل الحصول عليها .

٢/٥ أدلة الاثبات فى المراجعة :

١/٢/٥ مفهوم الاثبات .

يعرف الاثبات فى المراجعة بأنه اقامة الدليل على صدق وسلامة ووضوح البيانات التى تحتويها القوائم المالية أو كذبها وعدم دقتها .

وينتج عن الاثبات صفة الثبوت سواء صدقا أو كذبا حتى يتأكد المراجع من إبداء رأيه الفنى المحايد الذى يعتمد عليه مستخدموا القوائم المالية فى اتخاذ قراراتهم .

ولا يقتصر صدق القضايا أو كذبها على التطابق مع الواقع ، بل لابد من التطابق أيضا مع الفروض والمبادىء والنظم المحاسبية المتعارف عليها ، ومع القوانين السائدة ، ومع القوانين السائدة ، ومع ظروف الحال أو أساليب العمل .

وعلى هذا فإن صدق القضايا يتضمن أمرين :-

أولاً : صدق نظرى ، أى اثبات الحقيقة المحاسبية ، وهذا يستلزم تأكد المراجع من سلامة تطبيق المبادىء والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها .

ثانياً : صدق واقعى ، أى إثبات الحقيقه الواقعية ، وهذا يستلزم تأكد المراجع من وجود الحقائق أو الأشياء ، والتأكد من قيمتها وملكيتها وعدم وجود - أو وجود - حقوق للغير عليها .

٢/٢/٥ نظام الاثبات فى المراجعة :

تنحصر نظم الاثبات فى ثلاثة هى :-

* مذهب الاثبات الحر .
* مذهب الاثبات المقيد .
* مذهب الاثبات المختلط .

ولما كان المراجع محايداً يبدى رأيه فى القوائم المالية بصرف النظر عن مصلحة لأى طرف من الأطراف، فإن مذهب الاثبات الحر هو الذى يناسب عملية الاثبات فى المراجعة . ومن مظاهر حرية الاثبات فى المراجعة مايلى :

أ - لا يكتفى المراجع بأوراق القبض ، وأدلة قيود بعض المبيعات الآجلة ، وصور إيصالات السداد من العملاء كدليل على أرصدتهم ، وإنما يجب أن يتصل بهم للحصول على مصادقات بقيم أرصدة ديونهم .

ب - لا يقتنع المراجع بالجرد الذى يتم عن طريق موظفى الشركة ، وإنما يباشر بنفسه عملية الجرد ويقوم ببعض الاختبارات عن طريق العد أو الإحصاء ، وكذلك بالنسبة لجرد الخزينة .

جـ - يلجأ المراجع إلى الحصول على مصادقات من الدائنين إذا وجد ما يستوجب ذلك .

- يصمم المراجع برنامج المراجعة ويختار الإجراءات العملية المعقولة ويحدد نطاق ووقت إستخدامها بما يفى بالغرض فى ضوء الظروف المختلفة للشركة أو المنشأة

هـ - يختار المراجع بين مدخلين للقيام بعملية المراجعة ، أحدهما فحص أرصدة حسابات الأستاذ بالرجوع إلى المستندات والعمليات اليومية ، والثانى تحقيق هذه الأرصدة مباشرة عن طريق مطابقة قيمها بالواقع العملى مثل عد النقدية ، أو إجراء مقارنات ، أو غير ذلك من وسائل التحقيق . ومما يؤكد حرية الاثبات فى المراجعة النص الذى ورد بالمعيار الثالث من معايير العمل الميدانى والصادر من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى حيث أشار النص إلى ما يلى :

«يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص ، والملاحظة، والاستفسارات ، والمصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأى المراجع الذى يبديه عن القوائم المالية» .

وحرية الاثبات فى المراجعة ليست حقا خالصا للمراجع إن شاء استعمله وإن شاء امتنع عنه وإنما هى سلطة مرتبطة بالمسئولية الملقاة على عاتقة وهى مسئولية إبداء رأى فنى محايد عن القوائم المالية ولذلك فإنه لا يستطيع الامتناع عن القيام بالاثبات لكل الوسائل الممكنه والمتعارف عليها . ويترتب على ذلك أن يكون للمراجع سلطة وضع برنامج محدد للاثبات يتقيد فيه بأهداف الصدق الواقعى والصدق النظرى ، ويستقل فيه بتحديد الوسائل والإجراءات المناسبة ، وترتيب استخدامها فى النطاق الذى يحدده ، وتحديد الأدلة الممكنة وتقديرها وقبول أكثرها فعاليه فى الاثبات .

٣/٢/٥ طبيعة التأكيدات الواردة بالقوائم المالية :

تتمثل هذه التأكيدات فى البيانات المقدمة من الإدارة وتكون جزءاً من مفردات

القوائم المالية . وهذه التأكيدات قد تكون صريحة أو ضمنية . ويمكن تقسيمها على النحو التالى :

أولاً : التأكيد عن الوجود أو الحدوث : وهذا يتعلق بوجود أصول وخصوم المشروع فى تاريخ معين ، وبحث العمليات المقيدة بالدفاتر خلال مدة معينه .

ثانياً : التأكيد عن الشمول : ويتعلق بمدى شمول القوائم المالية لجميع الحسابات التى كان يجب أن تظهر .

ثالثاً : التأكيد عن الحقوق والالتزامات : ويتعلق بما إذا كانت الأصول مملوكة للمشروع وبما إذا كانت الخصوم تمثل التزامات حقيقية على المشروع فى تاريخ معين .

رابعاً : التأكيد عن التقييم أو التوزيع : ويتعلق بما إذا كانت القيم المعبرة عن الأصول والخصوم ، والإيرادات والمصروفات هى قيم مناسبة وحقيقية وأن الأصول الثابتة قد سجلت بتكلفتها التاريخية والتى توزع بطريقة منتظمة على الفترات المحاسبية فى شكل إهلاكات .

خامساً : التأكيد عن العرض والإفصاح : ويتعلق بما إذا كانت بعض مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها ووضعها وعرضها بطريقة مناسبة ، وبما إذا كانت المبالغ التى عرضت بقائمة الدخل قد تم تبويبها ووصفها بطريقة مناسبة .

٥/٢/٤ استخدام التأكيدات فى التوصل إلى أهداف مراجعة وتصميم اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة :

عند حصول المراجع على أدلة الاثبات لتأييد التأكيدات المشار إليها فى البند (٥/٢/٣) فإنه بذلك يتوصل إلى أهداف محددة لعملية المراجعة ، وعليه أن يأخذ فى

اعتباره ظروف الشركة بما فى ذلك طبيعة نشاطها والممارسات المحاسبية التى تنفرد بها الصناعة التى تنتمى إليها ، بالإضافة إلى مراعاة نظام الرقابة الداخلية ، ودرجة الخطر النسبية لوجود أخطاء أو غش قد يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، وطبيعة نشاطها والممارسات المحاسبية التى تنفرد بها الصناعة التى تنتمى إليها ، بالإضافة إلى مراعاة نظام الرقابة الداخلية ، ودرجة الخطر النسبية لوجود أخطاء أو غش قد يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، وطبيعة ودرجة أهمية البنود التى سيتم اختبارها ، وأنواع أدلة الاثبات المتاحة ودرجة إقناعها ، وطبيعة الهدف المطلوب تحقيقه . ويجمع المراجع فى عمله بين الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، وإختبارات تحقيق العمليات والأرصدة كأساس معقول لربداء رأيه فى القوائم المالية .

٥/٢/٥ الشروط الواجب توافرها فى أدلة الإثبات :

يجب أن تتوافر فى أدلة الإثبات الشروط التالية :

الشرط الأول : صحة الدليل : وتتوقف صحة الدليل على الظروف التى يتم فيها الحصول عليه . فالدليل الذى يتم الحصول عليه من مصدر خارجى مستقل عن المشروع يمكن الإعتماد عليه بدرجة أكبر من الدليل الذى يتم الحصول عليه من داخل المشروع ، كما أن البيانات التى يتم الحصول عليها فى ظل نظام سليم للرقابة الداخلية يمكن الإعتماد عليها بدرجة أكبر من البيانات التى يتم جمعها فى ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية .

الشرط الثانى : ملاءمة الدليل للهدف : إذ يتعين على المراجع أن يختار الدليل الملائم لتحقيق الهدف ، فمثلاً إذا ما أراد التحقق من أرصدة المدينين أو الدائنين فإن الدليل المناسب هو المصادقات ... وهكذا .

الشرط الثالث : إقتصادية الدليل : وهذا يعنى المقارنة بين تكلفة الحصول على الدليل والمنفعة المرجوة منه مع الأخذ فى الاعتبار درجة الخطر النسبية التى يتعرض لها العنصر . إلا أن صعوبة الحصول على الدليل أو تكلفة الحصول عليه ليست فى حد ذاتها مبررا كافيا للتخلى عن إجراء الاختبار .

٥/٢/٦ أنواع أدلة الاثبات :

تتعدد أدلة الاثبات التى يمكن أن يستخدمها المراجع لتعزيز رأيه فى قضية معينه، وأهم هذه الأدلة ما يلى :

- الوجود الفعلى .
- المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر .
- الاقرارات المكتوبة التى يحصل عليها المراجع من الغير .
- الشهادات والبيانات التى يحصل عليها المراجع من إدارة المشروع .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .
- العمليات التى تقع فى تاريخ لاحق لتاريخ اعداد القوائم المالية .
- العمليات الحسابية التى يقوم بها المراجع بنفسه .
- الارتباط بين البيانات محل الفحص .

ونتعرض فيما يلى إلى شرح تفصيلى لأنواع هذه الأدلة .

٥/٢/٦/١ الوجود الفعلى :

يعتبر الوجود المادى للعنصر دليلاً على وجوده الفعلى خاصة فيما يتعلق بالأصول الملموسة كالمبانى ، والأثاث ، والبضاعة ، والنقدية ، وغيرها . أما بالنسبة للأصول المعنوية كالشهرة ، وبراءة الاختراع ، وكذلك بالنسبة لمفردات المصروفات والايرادات فإنه لا يمكن التحقق من وجودها بهذه الطريقة .

والوجود الفعلى للأصل لا يعد دليلاً كافياً للتحقق ، إذ قد يكون الأصل موجوداً و ليس مملوكاً لكنه مملوكاً للمنشأة . ولذلك فلا بد بالإضافة إلى الوجود المادى ، من التحقق من الملكية ومن صحة التقويم . وتجب مراعاة أنه لا يمكن الإعتماد على جميع أشكال الوجود الفعلى كأدلة إثبات قوية بل لابد من الحصول على أدلة إثبات إضافية ، لذلك يعتبر دليل الوجود الفعلى دليلاً جزئياً ولا يمكن إستخدمه كدليل كلى .

٥/٢/٦/٢ المستندات المؤيدة للعمليات :

من افضل أدلة الاثبات التى يعتمد عليها المراجع هى الاثبات المستندى . والمستندات نوعان . نوع يتم تحضيره داخل المشروع ، ونوع آخر يتم تحضيره خارج المشروع . وقد ألزم المشروع كل تاجر بالاحتفاظ بملفين للمستندات . أحدهما للمراسلات الواردة مثل فواتير الشراء ، وإيصالات السداد للغير ، واشعارات البنك ، ووثائق التأمين ، والآخر للمراسلات الصادرة التى يتم تحضيرها بمعرفة المشروع مثل صور فواتير البيع وصور إيصالات التحصيل ، ومحاضر استلام وفحص البضاعة ، وغيرها . ولا شك أن المستندات التى يتم تحضيرها خارج المشروع أكثر قوة فى الإثبات من تلك التى تنشأ داخل المشروع ، إلا أنه من الضرورى أن يتأكد المراجع من أنها مستندات حقيقية ولم يتم التلاعب فيها بالتزوير .

٥/٢/٦/٣ الإقرارات المكتوبة التى يحصل عليها المراجع من الغير :

وتعتبر هذه الإقرارات من أقوى أنواع أدلة الإثبات ، ومن أمثلتها المصادقات التى يتم الحصول عليها من المدينين بصحة أرصدتهم ، والمصادقات التى يتم الحصول عليها من الدائنين بصحة أرصدتهم ، والكشوف الواردة من البنوك ، والشهادات التى قد يتم الحصول عليها من محامى المشروع بعدم وجود منازعات قضائية مع الغير . وغير ذلك من الإقرارات . ويراعى أن تصل هذه الإقرارات رأسا إلى مكتب المراجع ، كما يجب العناية بطرق ارسال هذه المصادقات أو الإقرارات .

٥/٢/٦/٤ الشهادات والبيانات التى يحصل عليها المراجع من إدارة المشروع :

وهذا النوع من الأدلة أقل قوة فى الإثبات من الأنواع السابقة فقد تتعمد الإدارة إخفاء معلومات عن المراجع أو قد يتعمد الموظفون إعطاءه بيانات مضللة لإخفاء الحقيقة

والشهادات والبيانات التى يحصل عليها المراجع من الإدارة قد تكون مكتوبة أو شفوية . ومن أمثلة الشهادات المكتوبة شهادة جرد البضاعة ، ومن أمثلة البيانات المكتوبة البيان الذى يحصل عليه المراجع من الإدارة بالديون المعدومة أو الديون المشكوك فى تحصيلها .

أما بالنسبة للبيانات الشفوية فإن المراجع يحصل عليها من إجابات الموظفين أثناء قيامه بعمله . ويفضل دائما اختبار هذه الاجابات مع أى بيانات أخرى ، أو تحقيقها بأدلة إضافية تعزز وتقوى من شأنها وتؤكد صحتها وسلامتها .

٥/٦/٢/٥ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن الغرض الرئيسى من الرقابة الدخلية فى أية منشأة هو ضبط الأعمال الجارية فيها ، وأحكام مسارها فى الإتجاه الصحيح ، حتى تصل إلى الأهداف المرسومة لها . لذلك فإن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعطى درجة من التأكيد للمراجع بأن البيانات والمعلومات التى تظهرها الدفاتر سليمة ويمكن الإعتماد عليها فى إبداء رأى فنى محايد. ولذلك يتعين على المراجع أن يتحقق من سلامة نظام الرقابة الداخلية ويتحقق أيضا من أنه ينفذ فعلاً كما هو موضوع .

وتبدو أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع فيما يلى :

أ - يعتمد على نظام الرقابة الداخلية فى إختيار حجم العينة التى سيقوم بفحصها . وكلما كان النظام دقيقا كلما صغر حجم العينة .

ب - التعرف على الحسابات والوظائف والعمليات التى تحتاج لإجراءات فحص خاصة ، إما بسبب أهميتها النسبية ، أو بسبب ظهور أوجه الضعف فى نظام الرقابة الداخلية الخاص بها .

جـ - إمكانية إنجاز إجراءات المراجعة فى وقت قصير ، إذ أن سلامة نظام الرقابة الداخلية توفر وقتا وجهدا كبيرين بالنسبة للمراجع .

د - إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعتبر أحد أدلة الإثبات الهامة التى يعتمد عليها المراجع عند إبداء رأيه فى القوائم المالية .

٦/٦/٢/٥ العمليات التى تقع فى تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية :

تمتد عملية المراجعة بالضرورة إلى عدة أشهر بعد إنتهاء السنة المالية للمشروع خصوصا فى حالة المراجعة النهائية . وفى خلال هذه الفترة اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية قد تقع بعض الأحداث أو العمليات التى تلقى مزيداً من الضوء على بعض عناصر الميزانية أو قائمة نتيجة الأعمال . فقد يسعى المراجع إلى تحقيق دين كبير على أحد العملاء فى تاريخ إعداد الميزانية . ثم بتتبع هذا الدين يجد أنه قد حصل خلال الفترة اللاحقة وبذلك يتأكد من صحة الدين وعدم صوريته . وقد يلجأ المراجع أيضا إلى نفس الإجراء لتحقيق رقم المبيعات فى تاريخ إعداد القوائم المالية ، وبتتبع العمليات فى الفترة المالية اللاحقة يجد مردودات مبيعات مثبته بالدفاتر بقيمة كبيرة ، ومن ثم يكتشف أن المنشأة قد أثبتت مبيعات وهمية فى الفترة التى يقوم بمراجعة قوائمها ثم أثبتتها كمردودات فى الفترة اللاحقة .

وهناك نوع من العمليات التى تحدث بعد إنتهاء الفترة المالية التى تراجع حساباتها لكنها لا تؤثر على أرقام القوائم المالية محل المراجعة وإنما يمتد أثرها إلى مستقبل المنشأة ، ومن أمثلة ذلك إندماج المنشأة مع أخرى ، أو تغير أسعار صرف العملات الأجنبية ، وحدوث إختلاسات بعد تاريخ الميزانية . وبالنسبة لهذه العمليات فإن المراجع يجب ألا يلتفت إليها لأنها تدخل فى نطاق التنبؤ ، وقد أوصت التوصيات المهنية التى أصدرها معهد المحاسبين القانونيين بأمريكا بامتناع المراجع عن إبداء أى رأى يتعلق بالتنبؤات . إلا أنه يتعين على المراجع التأكد من أن المنشأة قد أدرجت فى شكل ملاحظة على الميزانية كل ما من شأنه أن يعطى معلومات كافية لمستخدمى القوائم المالية ، وقارئيها .

وأخيراً تجد الإشارة إلى أن المراجع لا يعد مسئولاً عن مراجعة العمليات التى حدثت فى الفترة اللاحقة على تاريخ إعداد القوائم ، ولكنه مسئول عن إجراء بعض الاختبارات والإستفسارات التى تساعده على التأكد من صحة بعض الأرقام الواردة بالقوائم .

٥/٢/٦/٧ العمليات الحسابية التى يقوم بها المراجع بنفسه :

يعد اكتشاف الأخطاء من المزايا الهامة المترتبة على عملية المراجعة ، لكن هناك بعض الأخطاء كالأخطاء المتكافئة قد لا تكتشف إعتمادا على مجرد التوازن الحسابى للدفاتر ، ومن ثم يتعين على المراجع أن يجرى بعض العمليات الحسابية بنفسه حتى يطمئن إلى صحتها . فالدليل على صحة مجاميع دفاتر اليوميات المساعدة هو أن يقوم المراجع بمراجعة هذه المجاميع بنفسه ، وكذلك الأمر بالنسبة لكثير من العمليات الحسابية.

٥/٢/٦/٨ الإرتباط بين البيانات محل الفحص :

من المعلوم أن هناك إرتباطا بين البيانات التى يظهرها نظام محاسبى سليم ، وهذا الترابط يؤدى إلى زيادة ثقة المراجع فى هذه البيانات كما أنه يعتبر دليلاً من أدلة الإثبات . ومن أمثلة الارتباط ما يلى :

- الارتباط بين قيمة الأوراق المالية المملوكة للمنشأة والكوبونات المحصلة كإيراد لها .
- الارتباط بين مجمل الربح والمبيعات .
- الارتباط بين المخزون من البضاعة والمبيعات .
- الارتباط بين المصروفات ورقم المبيعات .

والمراجع الكفء هو الذى يجب أن يلاحظ هذه العلاقات والمقارنات بين البنود المختلفة ، وفى حالة عدم تحقق الإرتباطات فإن عليه أن يقوم ببحث وفحص الموضوع باستفاضة ، إذ أن عدم وجود إرتباطات ويجب ان يثير تساؤل المراجع ويدعوه إلى بحث الأسباب التى أدت إلى ذلك حتى يقتنع بجدية هذه الأسباب .

٥/٢/٧ العوامل التى تؤثر على كمية الأدلة التى يجمعها المراجع :

تتأثر كمية الأدلة التى يجمعها المراجع بعدد من العوامل أهمها :

أ - درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية :

إن من أهم واجبات مراقب الحسابات (المراجع) فحص نظام الرقابة الداخلية . ويترتب على هذا الفحص تحديد كمية الأدلة ، إذ انه كلما كان نظام الرقابة الداخلية سليما وقويا كلما قلّت عينة الإختبارات التى يجريها المراجع .

ب - الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص والمراجعة :

كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر كلما سعى المراجع إلى الحصول على أدلة إضافية لتعزيز رأيه الفنى بخصوص هذا العنصر . ولا تنصب الأهمية النسبية للعنصر على صغر أو كبر قيمته ، وإنما تعنى العلاقة النسبية بين قيمة العنصر وقيم العناصر الأخرى التى تحتويها القوائم المالية .

جـ - درجة الخطر التى يتعرض لها العنصر :

كلما كان العنصر عرضه للاختلاس والتلاعب كلما اشتدت الحاجة إلى أدلة إضافية للتأكد من عدم تعرضه فعلا للاختلاس والتلاعب . ودرجة تعرض العنصر للخطر

ترتبط بطبيعته ، فالعمليات النقدية أكثر عرضه للاختلاس ومن ثم يتعين أن تحظى بعناية أكبر من قبل المراجع .

د – مدى شمول الدليل أو كفايته :

قد يكون الدليل كافيا لتحقيق كل أهداف المراجعة فيُكتفَى به ، وقد يكون قاصراً عن تحقيق كافة الأهداف ، فيستلزم الأمر الحصول على أدلة إضافية . فمثلاً الوجود الفعلى للأصل خير دليل على الوجود المادى ، ولكنه لا يؤيد ملكية الأصل ، أو صحة تقييمه ، أو عدم وجود التزامات عليه ، ومن ثم فلابد من البحث عن أدلة إضافية لتبرير ذلك .

هـ – مدى ملاءمة الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص :

ليست كل الأدلة مهما بلغت حجيتها صالحة لتعزيز رأى المراجع فى كل الأحوال ، إذ أن ما يناسب عنصراً معيناً لا يناسب عنصراً آخر . فمثلاً الإقرارات التى يحصل عليها المراجع من الدائنين لا تصلح فى تحقيق أرصدة أخرى غير أرصدة الدائنين ، ومن ثم فلابد من البحث عن أدلة تناسب طبيعة كل عنصر .

و – تكلفة الحصول على الدليل :

يتعين على المراجع أن يوازن بين المنفعة المستهدفة من الدليل وبين الجهد والتكلفة المطلوبين للحصول عليه ، وهذه الموازنة مطلوبة دائما فى حالة المفاضلة بين عدد من أدلة الإثبات التى يمكن إحلال كل منها محل الآخر . لكن التكلفة والجهد يجب ألا تقفا عقبة فى سبيل الحصول على الدليل إذا لم تكن المفاضلة بين البدائل متاحة .

٥/٢/٨ حجية أدلة الإثبات ودرجة الإعتماد عليها :

Reliability of Audit Evidence

تختلف أدلة الإثبات فى درجة حجيتها ، ومن ثم درجة الإعتماد عليها وتؤثر فى ذلك بعض العوامل أهمها :-

أولاً : إرتباط الدليل بالعنصر محل الفحص :

إذا لم يكن الدليل مرتبطاً كلية بالعنصر محل الفحص بأنه لا يصلح كدليل للإثبات، فمثلاً مذكرة التسوية الخاصة بالبنك دليل على وجود أموال مملوكة للمشروع لدى البنك تطابق الرصيد الدفترى الظاهر بالميزانية ، لكنها ليست دليلاً على أن هذه الأموال هى ما يجب أن يكون فعلاً فى تاريخ الميزانية . لذلك يتعين على المراجع أن يختار الأدلة المرتبطة تماماً بالعنصر محل الفحص .

ثانياً : إحتمال التفسير الخاطىء للدليل :

قد يتم تفسير الأدلة تفسيراً خاطئا خاصة إذا كان المراجع غير خبير ، فأسماء الحسابات ، ونظام الرقابة الداخلية قد يكون أقل فعالية مما يبدو وعليه فى ظاهره .

ثالثاً : درجة الإقناع التى يتمتع بها الدليل :

من النادر أن تكون أدلة الإثبات من النوع الحاسم أو المقنع إقناعاً تاما لا يرقى إليه الشك ، ومثال ذلك عدم تأكد المراجع من جودة بضاعة آخر المدة . وعلى المراجع أن يبحث درجة الإقناع التى يتمتع بها الدليل ، فإذا كان غير مقنع لتأييد الهدف المطلوب تحقيقه ، فلابد من البحث عن أدلة أخرى لتعزيز هذا الدليل

٥/٣ وسائل الحصول على أدلة الإثبات :Audit Techniques

يستخدم المراجع عدداً من الوسائل فى جمع المعلومات والحصول على أدلة الإثبات ، وتتمثل هذه الوسائل فيما يلى :

٥/٣/١ الجرد الفعلى : Physical Examination

ويعنى قيام المراجع بمعاينة الشيء موضوع الفحص على الطبيعة ، حيث يقوم بعملية العد ، أو الوزن ، أو القياس .

والهدف من ذلك هو التحقق من الوجود المادى للعنصر محل الفحص . وتتناسب هذه الوسيلة العناصر التى لها كيان مادى ملموس مثل الخزينة ، والمخزون ، والأصول الثابتة.

وهناك عدة اعتبارات يجب مراعاتها عند إستخدام هذه الوسيلة ، وهذه الاعتبارات هى :-

أ - مقدرة المراجع على تمييز العنصر الذى يقوم بفحصه .

ب - أن يحضر المراجع أو أحد مندوبيه عملية الجرد .

جـ - مقدرة المراجع أو مندوبه على الحكم بما إذا كان العنصر محل الجرد فى حالة جيدة وصالح للاستعمال من عدمه .

د - تحقيق رقابة فعالة على كافة العناصر المماثلة التى يمكن إحلال بعضها محل الآخر . فمثلاً عند قيام المراجع بجرد صندوق المصروفات النثرية عليه أن يراقب الخزينة العامة للشركة حتى لا تستخدم فى تغطية ما يوجد من عجز فى رصيد صندوق المصروفات النثرية .

٥/٣/٢ المراجعة الحسابية : Arithmetical Verification

وتعنى فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية والقوائم المالية .

والهدف من ذلك التأكد من صحة العمليات والبيانات من الناحية الحسابية .

وتتم المراجعة الحسابية طبقا للاجراءات التالية :-

أ - مراجعة حسابية للمستندات للتأكد من صحة الأرقام الواردة بها .

ب - مراجعة دفاتر اليومية والتأكد من صحة المجاميع فيها ، وأيضا من صحة المجاميع من صفحة لأخرى .

جـ - مراجعة الترحيلات من دفاتر اليومية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ .

د - مراجعة الحسابات بدفتر الأستاذ للتأكد من صحة الترصيد .

هـ - مراجعة حسابية للكشوف التحليلية المعدة لغرض معين .

و - مراجعة حسابية لكشوف وقوائم الجرد ، وذلك من حيث التضريبات ، ثم مراجعة مجاميع الكشوف وترحيلها من صفحة لأخرى .

ز - مراجعة حسابية لأرصدة أو مجاميع ميزان المراجعة .

ح - مراجعة حسابية لعناصر قوائم نتائج الأعمال والمركز المالى .

٥/٣/٣ المراجعة المستندية : Vouching

وتعنى التأكد من صحة وقانونية المستندات وكفايتها كأدلة للإثبات . ولكى يتحقق الهدف من المراجعة المستندية يجب التحقق من الأمور التالية :-

أ - أن يكون المستند موجها للمشروع نفسه وليس باسم أحد المسئولين فيه .

ب - أن يكون المستند مستوفيا للشروط الشكلية والموضوعية ليصبح دليلاً قاطعاً على صحة العملية خلال فترة المراجعة .

جـ - أن يكون المستند موقعا من شخص مسئول له سلطة التوقيع على المستند.

د - أن يكون تاريخ تحرير المستند واقعا خلال الفترة المالية محل الفحص .

هـ - أن يكون المستند محرراً عن عملية تدخل ضمن أعمال ونشاط المشروع .

و- بعد قيام المراجع بفحص المستند يتعين عليه التأشير بما يفيد مراجعته ، حتى لا يعاد إستخدامه مرة أخرى .

٤/٣/٥ المصادقات : Confirmation

وتعنى الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من شخص خارج المنشأة بهدف التأكد من صحة رصيده الظاهر بدفاتر المنشأة .

وتعتبر هذه الوسيلة من أنجع الوسائل المتاحة للحصول على أدلة إثبات قوية ومؤكدة . ويمكن إستخدامها بالنسبة للتحقق من أرصدة العملاء ، والموردين ، والبنوك ، كما يمكن إستخدامها للتحقق من وجود بضاعة مملوكة للمنشأة طرف الغير كبضاعة الأمانة .

وتتنوع المصادقات كما يلى :-

أولاً : المصادقات الإيجابية :

وفى هذا النوع يتلقى المرسل إليه خطاباً يُذكر فيه رصيد حسابه ويُطلب منه الرد

كتابة على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة الرصيد . وفى حالة عدم صحة الرصيد يطلب من المرسل إليه ذكر الأسباب .

ثانياً : المصادقات السلبية :

وفى هذا النوع يُطلب من المرسل إليه الرد فقط فى حالة وجود خطأ فى رصيد حسابه الموضح بالمصادقة . أما إذا كان الرصيد صحيحاً فلا يطلب من المرسل إليه الرد . ويعتبر عدم رده إقرار منه بصحة الرصيد .

ثالثاً : المصادقات العمياء :

وفى هذا النوع لا يذكر المراجع قيمة الرصيد فى المصادقة ، وإنما يطلب من المرسل إليه توضيح قيمة رصيد حسابه لدى المشروع .

وحتى يحقق أسلوب المصادقات أهدافه يجب مراعاة الاعتبارات التالية :

أ - ان يشرف المراجع بنفسه أو بواسطة أحد مندوبيه على عملية إعداد المصادقات وإرسالها ، ولا تترك للمشروع خشية التلاعب فيها .

ب - أن يتم الرد من قبل المرسل إليهم على المراجع رأسا .

جـ - ان يقوم المراجع بدراسة وفحص المصادقات والتعرف على الاختلافات والملاحظات التى قد ترد من بعضهم ، وإجراء التسويات اللازمة لتصحيح ما يوجد من أخطاء .

د - أن يكون هناك تجاوب وتعاون واهتمام من المرسل إليهم فيقومون بالرد فى الوقت المناسب .

٥/٣/٥ المراجعة الانتقادية : Scanning

وتعنى الفحص الدقيق والدراسة الانتقادية التحليلية لأحد الحسابات أو أحد السجلات ، مع توجيه عناية خاصة إلى ما يحتويه من أمور غير عادية لم يتمكن المراجع من إكتشافها أثناء المراجعة الحسابية والمستندية .

ومن الأمثلة على ذلك أنه عند القيام بفحص حساب أحد المدينين يتعين على المراجع الاهتمام بعمر الدين ، وما إذا كان العميل يسدد حسابه بانتظام خلال فترة الائتمان ، وهل يتكون الرصيد النهائى من بنود محددة تمثل عمليات الشهر الأخير مثلاً ، أم أن العميل يسدد دفعات على الحساب من قيمة كل فاتورة بحيث يتزايد رصيده المدين بصفة مستمرة . كما يجب أن تلفت نظره الشيكات والكمبيالات المرفوضة الواردة من العميل . ومن خلال الدراسة التحليلية لرصيد العميل والعملاء الباقين يستطيع المراجع تقدير قيمة الديون المشكوك فى تحصيلها .

ويتوقف نجاح المراجعة الانتقادية على خبرة المراجع وكفاءته ، فكلما زادت كفاءته وخبرته كلما كانت هذه الوسيلة ذات فائدة أكبر فى تعزيز أدلة الإثبات المتاحة للمراجع ، كما أنها تفيد فى توفير وقت وجهد المراجع لمواجهة الأمور غير العادية التى تسترعى انتباهه .

٦/٣/٥ الاستفسارات : Inquiries

وتقوم هذه الوسيلة على أساس توجيه أسئلة والحصول على إجابات مُرضية عنها سواء فى شكل رسمى مكتوب ، أو إجابات شفوية ممن تم توجيه الأسئلة شفويا إليهم .

ولا تعتبر هذه الإجابات من أدلة الإثبات القوية لأنها تتأثر بما يلى :-

١ - درجة معرفة أو دراية الشخص الموجه إليه السؤال بالشيء موضوع البحث.

٢ - درجة مسئولية وأمانة هذا الشخص .

٣ - مدى إرتباط مصلحته الشخصية بالموضوع محل البحث .

ويتوقف نجاح هذه الوسيلة - للحصول على أدلة الإثبات - على لباقة المراجع وقدرته على استمالة الأشخاص وتجاوبهم في الرد على أسئلته بصراحة ووضوح .

٥/٣/٧ الربط بين المعلومات والمقارنات :

Correlation with Related Information

يلجأ المراجع إلى هذه الوسيلة للحصول على دليل إضافي عن قيام المشروع بعملية أو عمليات معينة ، وذلك بربط ومقارنة بعض البيانات ببعضها وإيجاد علاقة بينها سواء على مدى عدة فترات أو لفترة واحدة لمعرفة أية تغيرات ومسببات حدوثها .

ومن أمثلة ذلك ما يلي :-

أ - مقارنة نسبة مجمل الربح إلى المبيعات بمثيلاتها في سنوات سابقة .

ب - مقارنة نفس النسبة بمثيلاتها في مشروعات مماثلة .

جـ - مقارنة نسب المصروفات بمثيلاتها وكذلك نسب الإيرادات بمثيلاتها سواء في سنوات سابقة أو بمشروعات مماثلة .

د - مقارنة إيرادات الاستثمارات بقيم الاستثمارات في عدد من السنوات .

وهذه المقارنات تدعم الثقة في الحسابات وتقوى من أدلة الإثبات .

تذكر أن

١ – ابداء المراجع لرأيه الفنى المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن المركز المالى الحقيقى للمشروع وعلى نتيجة أعماله يتطلب أن يجمع الأدلة الكافية التى تجعله مطمئنا ومقتنعاً بسلامة الرأى الذى يوضحه فى تقريره .

٢ – الإثبات فى المراجعة هو إقامة الدليل على صدق وسلامة ووضوح البيانات التى تحتويها القوائم المالية أو كذبها وعدم دقتها .

٣ – صدق القضايا أو كذبها لا يقتصر على التطابق مع الواقع ، بل لابد من التطابق أيضا مع الفروض والمبادىء والنظم المحاسبية المتعارف عليها ، ومع القوانين السائدة ، ومع ظروف الحال أو أساليب العمل .

٤ – نظم الإثبات ثلاثة هى : مذهب الإثبات الحر ، ومذهب الإثبات المقيد ، ومذهب الإثبات المختلط ، وان مذهب الإثبات الحر هو الذى يناسب عملية الإثبات فى المراجعة .

٥ – طبيعة التأكيدات الواردة بالقوائم المالية تقع مسئولية إعدادها على عاتق الإدارة وأنها جزء من مفردات القوائم المالية وهذه التأكيدات قد تكون صريحة أو ضمنية ويمكن تقسيمها إلى :

٥/١ التأكيد عن الوجود أو الحدوث .

٥/٢ التأكيد عن الشمول .

٥/٣ التأكيد عن الحقوق والالتزامات .

٥/٤ التأكيد عن التقييم أو التوزيع .

٥/٥ التأكيد عن العرض والافصاح .

٦ – استخدام التأكيدات يتم بهدف التوصل إلى مراجعة وتصميم اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة .

٧ – الشروط الواجب توافرها في أدلة الإثبات في المراجعة هي : صحة الدليل، ملاءمة الدليل للهدف ، وإقتصادية الدليل .

٨ – أدلة الإثبات التي يمكن أن يستخدمها المراجع لتعزيز رأيه في قضيه معينه متعدده ومن أهم هذه الأدلة :

١/٨ الوجود الفعلي .

٢/٨ المستندات المؤيدة للعمليات المثبته في الدفاتر .

٣/٨ الاقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الغير .

٤/٨ الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المشروع

٥/٨ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

٦/٨ العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ اعداد القوائم المالية .

٧/٨ العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه .

٨/٨ الارتباط بين البيانات محل الفحص .

٩ – العوامل التي تؤثر على كمية الأدلة التي يجمعها المراجع تتمثل في :

١/٩ درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية .

٢/٩ الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص والمراجعة .

٣/٩ درجة الخطر التى يتعرض لها العنصر .

٤/٩ مدى شمول الدليل أو كفايته .

٥/٩ مدى ملاءمة الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص .

٦/٩ تكلفة الحصول على الدليل .

١٠ – أدلة الاثبات تختلف فى درجة حجيتها ومن ثم درجة الإعتماد عليها وتؤثر فى ذلك بعض العوامل أهمها :

١/١٠ إرتباط الدليل بالعنصر محل الفحص .

٢/١٠ احتمال التفسير الخاطىء للدليل .

٣/١٠ درجة الاقناع التى يتمتع بها الدليل .

١١ – وسائل الحصول على أدلة الإثبات فى المراجعة تتمثل فى الآتى :

١/١١ الجرد الفعلى .

٢/١١ المراجعة الحسابية .

٣/١١ المراجعة المستندية .

٤/١١ المصادقات (الإيجابية ، السلبية ، والعمياء)

٥/١١ المراجعة الإنتقادية .

٦/١١ الإستفسارات .

٧/١١ الربط بين المعلومات والمقارنات .

الوحدة الدراسية السادسة
نظام الرقابة الداخلية وموقف المراجع الخارجى منه
Internal Control and Auditor's Relience on Internal Control

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بطبيعة ومفهوم نظام الرقابة الداخلية ، والخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ، وموقف المراجع الخارجى من نظام الرقابة الداخلية .

عناصر الوحدة :

٦/١ مقدمة .
٦/٢ مفهوم الرقابة الداخلية .
٦/٢/١ رقابة داخلية ادارية .
٦/٢/٢ رقابة داخلية محاسبية .
٦/٣ بيان معايير المراجعة بشأن الرقابة الداخلية .
٦/٣/١ مسئولية الادارة .
٦/٣/٢ التأكيد المعقول .
٦/٣/٣ الفصل بين الوظائف .
٦/٣/٤ تنفيذ العمليات .
٦/٣/٥ تسجيل العمليات .
٦/٣/٦ الاتصال بالاصول .
٦/٤ الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية .
٦/٥ موقف المراجع الخارجى من نظام الرقابة الداخلية .

١/٦ مقدمة :

وجود نظام فعال للرقابة الداخلية فى أى منشأة يحقق لها منافع اقتصادية أهمها المحافظة على ممتلكاتها ، وضمان تنفيذ إجراءات العمل بكفاءة ، وثقة المتعاملين مع المنشأة فى قوائمها وتقاريرها المالية المنشورة وغير المنشورة .

كما أن النظام الفعال للرقابة الداخلية يسهل إجراءات المراجعة الخارجية حيث كلما زادت الثقة فى النظام كلما ضاق نطاق المراجعة الانتقادية التى يقوم بها المراجع مما يقلل من جهده ويوفر وقته لاستخدامات أخرى .

٢/٦ مفهوم الرقابة الداخلية : Internal Control Concept

يقصد بالرقابة الداخلية بمعناها الواسع «الخطة التنظيمية وجميع الاجراءات والوسائل التى تتبع داخل المنشأة والتى من شأنها المحافظة على أصولها ، والتأكيد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة فى الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الانتاجية فى عمليات المنشأة ، والالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المرسومة .

ويمكن تحليل التعريف السابق إلى أربعة عناصر هى :

أ - المحافظة على أصول المنشأة .

ب - التأكيد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها .

ج - تحقيق أكبر قدر من الكفاية الانتاجية فى عمليات المنشأة .

د - الالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المرسومة .

والعنصران أ ، ب أكثر ارتباطا بعمل المراجع الخارجى لأنهما يؤثران فى أهداف المراجعة .

٦/٢/١ رقابة داخلية إدارية : Administrative Control

وهذه تشتمل على الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات التى تختص بعمليات إصدار القرارات ، والتى تؤدى إلى إعتماد العمليات والترخيص بها من جانب الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة .

٦/٢/٢ رقابة داخلية محاسبية : Accounting Control

وتشتمل على الخطة التنظيمية والاجراءات والسجلات التى تتعلق بحماية الأصول ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها . فهى مصممة للحصول على درجة تأكد معقولة مما يأتى :

أ - أن التعليمات يتم تنفيذها طبقا لتعليمات الادارة العامة أو الخاصة (بتصريح عام أو خاص من الإدارة) .

ب - أن العمليات يتم تسجيلها بما يضمن السماح بإعداد قوائم مالية مطابقة لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، وبما يضمن أيضا مسئولية التجاسب عن الأصول .

جـ - ان الاتصال بالأصول لا يسمح به إلا بتصريح من الإدارة .

د - أن المبالغ المسجلة بها الأصول للمحاسبة عنها يجب أن تقارن مع الأصول الموجودة على فترات معقولة ، كما يجب أن تتخذ الاجراءات المناسبة بشأن أى فروق بين الأرصدة الدفترية والأرصدة الفعلية .

٦/٢ بيان معايير المراجعة بشأن الرقابة الداخلية :

يوضح بيان معايير المراجعة رقم (١) الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ما يلي :

٦/٣/١ مسئولية الإدارة : Management Responsability

تعتبر الإدارة مسئولة عن إنشاء نظام للرقابة الداخلية والمحافظة عليه والاشراف المستمر على تنفيذه وتطويره بما يلائم الظروف .

٦/٣/٢ التاكيد المعقول : Reasonable Assurance

ويعنى هذا المفهوم أن تكلفة تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية يجب الا تزيد عن المنافع المتوقعة منه .

٦/٣/٣ الفصل بين الوظائف : Segregation of Functions

هناك وظائف متعارضة مع أغراض الرقابة المحاسبية ، وهى تلك الوظائف التى تضع شخصا فى مركز يسمح له بإرتكاب الأخطاء المتعمدة والغش وتغطية ذلك أثناء قيامه بواجباته العادية . وعلى ذلك فإنه من الضرورى الفصل بين وظائف الترخيص أو التصريح بالعمليات ، والتسجيل فى الدفاتر ، والاحتفاظ بالأصول .

إذ أن هذا الفصل يقلل من فرص ارتكاب الأخطاء والغش ويدعم الرقابة المحاسبية.

٦/٣/٤ تنفيذ العمليات :Execution of Transactions

ان التأكد من أن العمليات يتم تنفيذها طبقا لما هو معتمد يتطلب دليل إثبات

مستقل بأن التصريح بالعمليات يصدر من أشخاص لهم الصلاحية فى ذلك ، وأن العمليات لا تخالف ما تم التصريح به .

٦/٣/٥ تسجيل العمليات : Recording of Transactions

إن أهداف الرقابة الداخلية المحاسبية بشأن تسجيل العمليات تتطلب تسجيل هذه العمليات بمبالغها الصحيحة وفى المدة المحاسبية التى نفذت فيها هذه العمليات تم تبويب هذه العمليات فى الحسابات المناسبة .

٦/٣/٦ الاتصال بالأصول : Access to Assets

يتطلب هدف المحافظة على الأصول أن يكون الاتصال بها مباشرة مقصورا على الأشخاص المصرح لهم بذلك . والاتصال يعنى الاتصال الفعلى (المادى) والاتصال غير المباشر عن طريق اعداد أو استخدام المستندات التى تصرح باستخدام الأصول أو التصريف فيها .

٦/٤ الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

لكى يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه ، فيتعين أن تتوافر فيه مجموعة من الخصائص هى :

٦/٤/١ الخطة التنظيمية : Plan of organization

ويقصد بها تقسيم المنشأة إلى إدارات رئيسية وإدارات فرعية ، ثم تحديد اختصاصات ومسئوليات كل إدارة بوضوح والتنسيق العام بين أنشطة الإدارات المختلفة .

٢/٤/٦ اجراءات اعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول :

وتهدف هذه الاجراءات إلى حماية ممتلكات المشروع وموجوداته من الغش والاختلاس وسوء الاستخدام . كما تهدف إلى التحقق من أن المصروفات لا يتم صرفها إلا بعد إعتماد الجهة الإدارية المختصة بذلك . وأنها صرفت فى الأغراض المخصصة لها، وتم تسجيلها فى الدفاتر بطريقة صحيحة . والتأكد أيضا من أن الإيرادات التى تخص المشروع قد تم حصرها واستلامها فى تاريخ استحقاقها وتسجيلها بطريقة صحيحة . وتحقيق هذه الأهداف يتطلب توافر نظام للضبط الداخلى .

والمقصود بالضبط الداخلى (Internal Check) أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية فى المشروع . وتعمل هذه الأنظمة بصفة مستمرة كجزء من النظام الروتينى للمشروع ، ومن شأن هذه الأنظمة أن عمل أى موظف لابد أن يكمله أو يحققه أو يبرهن على صحته عمل موظف آخر وبحيث يؤدى كل موظف عملا مستقلا عن عمل الآخر ، ولا ينفرد أى موظف بعمل متكامل يتيح له فرصة الغش والاختلاس وتغطية ذلك .

وبالاضافة إلى وجود نظام للضبط الداخلى فإن الخطة التنظيمية يجب أن تحتوى على نظام لاعتماد العمليات على مختلف المستويات لتلافى اتخاذ أى إجراءات غير مصرح بها .

كما يتطلب تحقيق الأهداف أيضا ، وجود نظام محاسبى سليم يقوم على مجموعة من الأسس هى :

أ - وجود لوائح تحدد الاجراءات الواجب إتباعها بالنسبة للعمليات .

ب – وجود دليل للحسابات ونماذج للمستندات .

جـ – وجود أنظمة للرقابة من شأنها التأكد من صحة العمليات مثل الحسابات الإجمالية أو حسابات المراقبة وحسابات التكاليف .

د – يجب أن تخضع جميع العمليات لاعتماد من الموظفين المختصين .

٣/٤/٦ الاشراف الإدارى ومتابعة الأداء :

Checking of Performance

يجب قيام المديرين بالاشراف والرقابة الإدارية على عمليات المشروع ومركزه المالى على فترات دورية منتظمة وذلك عن طريق التقارير والقوائم المالية المؤقتة والبيانات الاحصائية المختلفة التى ترفع إلى الإدارة بصفة دورية ، وتقوم الإدارة بمقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج الفترة السابقة للوقوف على الاختلافات وتحديد المسئولية عنها ، كما تقوم الإدارة من وقت لآخر بفحص أجزاء معينة من العمل كفحص المخازن أو نظام الأجور.

وتتم إجراءات مراجعة الأداء الإدارى على جميع المستويات إما بشكل مباشر (كأن يقوم كل مسئول بمراجعة أعمال مرؤوسيه) وإما بشكل غير مباشر (عن طريق استخدام أدوات الرقابة الإدارية كالموازنات والتكاليف المعيارية وتقارير الكفاية وغيرها) .

٤/٤/٦ المبادىء الأساسية : Basic Principles

يقوم نظام الرقابة الداخلية على أربعة مبادىء هى :-

أ – مبدأ الاعتماد أو التصريح بالعمليات : وبموجب هذا المبدأ لا تتم بعض التصرفات إلا بواسطة أشخاص معينين بالذات ، مثل التوقيع على الشيكات وإعتماد إيصالات الدفع .

ب – مبدأ الفصل بين الوظائف والواجبات :

وبموجب هذا المبدأ تنفصل وظيفة المحاسبة عن باقى وظائف المشروع مثل وظيفة الشراء والانتاج والبيع . وهذا الفصل ضرورى لتقليل فرص الغش والاختلاس وغيرها .

جـ – مبدأ الربط والمطابقة بين أرصدة الحسابات :

وبموجبه تطابق أرصدة الحسابات المترابطة مع بعضها مثل أرصدة العملاء والمبيعات ، والموردين والمشتريات .

د – مبدأ المراجعة الداخلية :

وبموجبه لابد أن تراجع كافة العمليات والاجراءات للتأكد من سلامتها ودقتها .

٦/٥ موقف المراجع الخارجى من الرقابة الداخلية :

Auditor's Relience on Internal Control

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة جدا بالنسبة للمرجع الخارجى إذ أنها ترتبط ارتباطا شديدا باجراءات المراجعة وبأهدافها . ومن ثم فإن على المراجع الخارجى أن يقوم بفحص النظام كما هو معد وأن يتابع اجراءات تنفيذه ثم يعرض تقييمه لكل ذلك . وتعرض لكل ذلك بالتفصيل كما يلى :

٦/٥/١ أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجى :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية مؤشرا هاما على سلامة وصحة البيانات التى يعتمد عليها المراجع فى إعداد برنامج المراجعة ، إذ أنه كلما كان النظام دقيقا كلما صغر حجم العينة التى يجرى عليها المراجع اختباراته للتأكد من دقة وسلامة الاجراءات والعمليات المالية . فعند إبداء المراجع لرأيه عن مدى عدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على ما يلى :–

أ - مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية فى منع الأخطاء الجوهرية التى قد تحدث فى العمليات المالية .

ب - اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة (Substentative tests) التى يجريها لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية . وكلما كان نظام الرقابة الدخلية دقيقا كلما قل حجم هذه الاختيارات والعكس .

٦/٥/٢ مدى مسئولية المراجع بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية :

لقد استقر رأى معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن نظام الرقابة الداخلية على ما يلى :-

أ - بالنسبة للرقابة الادارية :

لا يعتبر المراجع الخارجى مسئولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه لا يرتبط بعمل المراجع ولا يؤثر على برنامج المراجعة الذى يضعه .

لكن إذا تبين للمراجع فى ظروف معينه أن بعض وسائل هذه الرقابة لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتائج الأعمال والمركز المالى وجب عليه ألا يتوانى فى دراسة وفحص وتقييم هذه الوسائل .

ب - بالنسبة للرقابة المحاسبية :

يعتبر المراجع الخارجى مسئولا مسئولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع لما له من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المراجع وأهداف المراجعة الواجب تحقيقها .

جـ - بالنسبة للضبط الداخلى :

يعتبر المراجع مسئولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الضبط الداخلى نظرا لأنها تهدف إلى حماية الممتلكات والموجودات من الغش والاختلاس وسوء الاستخدام وهو ما ينطوى تحت أهداف المراجعة الداخلية .

٣/٥/٦ فحص ومراجعة النظام : Review of System

ان الغرض الأساسى من فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية هو الحصول على معلومات عن الاجراءات الرقابية الموضوعية .

ويتم الحصول على هذه المعلومات ما من خلال المناقشات الشفوية مع المستوى الادارى المناسب ، وإما بإستخدام بعض الوسائل التى يتمثل أهمها فى الآتى :

أ - الرجوع إلى النظام المحاسبى المكتوب والذى يتضمن التعليمات الواجب اتباعها .

ب - الاعتماد على قوائم الاستقصاء (Questionnaire) والتى تتضمن عددا من الأسئلة والاستفسارات عن الإجراءات الرقابية اللازمة لمنع أو تقليل الأخطار والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات . وتصاغ الأسئلة عادة بحيث تكون الاجابة عليها (بنعم) أو (لا) . والاجابة (بنعم) تدل على وجود الإجراء الرقابى المطلوب ، أما الاجابة بـ (لا) فتعنى وجود ثغرات فى النظام .

جـ - الاستعانة بخرائط التدفق ، وهى عبارة عن رسم بيانى يمثل بالرموز النظام المستخدم أو مجموعة من الاجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الإجراءات بالتتابع . ويستخدم الرموز والخطوط داخل الخريطة لوصف تفاصيل النظام . وتستخدم خريطة

تدفق لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام . وتقسم خريطة التدفق إلى أعمدة رئيسية تمثل الإدارات المتصلة بكل نوع من العمليات ، وهذا يساعد المراجع فى تصور العلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الاجراءات الرقابية الهامة .

د - الحصول على مذكرات مكتوبة عن الوصف التفصيلى للنظام ، ثم يقوم المراجع بتلخيص كل جزء من أجزاء النظام والتعليق عليه بكلمة (قوى) أو (كافى) أو (ضعيف) . وتتميز هذه الوسيلة - بالمرونة فى تصميمها وتنفيذها ، وتقلل احتمال أن تتم دراسة النظام بطريقة سريعة وعابرة .

٦/٥/٤ اختبارات تنفيذ النظام : Tests of Compliance

إن الهدف من هذه الإختبارات هو تأكد المراجع من أن النظام ينفذ فعلا طبقا لما هو موضوع . وتتعلق هذه الاختبارات بالأسئلة الثلاثة الآتية :

أ - هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية ؟

ب - ما هى الكيفية التى تم بها التنفيذ ؟

جـ - من الذى قام بالتنفيذ ؟

ويتم القيام بهذه الإختبارات خلال السنة المالية . وتعد هذه الإختبارات ضرورية إذا أراد المراجع الإعتماد على الإجراءات الموضوعة للرقابة فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات تحقيق مختلف أنواع العمليات والأرصدة .

ولكن هذه الإختبارات لا تعد ضرورية إذا لم يتم الاعتماد على الإجراءات الموضوعية للرقابة الداخلية للأغراض السابقة .

ويستعين المراجع عند قيامه بإجاء إختبارات تنفيذ النظام بالوسائل التالية :

أ - الاستفسار من الموظفين عن كيفية أدائهم لأعمالهم .

ب - ملاحظة الموظفين أثناء قيامهم بأعمالهم .

جـ - الفحص المستندى كدليل على قيام الموظفين بأعمالهم . وتستخدم هذه الوسيلة فى حالة وجود أدلة مستندية على أداء الموظفين لأعمالهم فى شكل توقيعات أو أختام على المستند تدل على اعتماده من جانب الموظف المختص . ويقتضى الوضع الأمثل أن يتم تطبيق إختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على العمليات التى تتم خلال السنة المالية بأكملها .

٦/٥/٥ تقييم نظام الرقابة الداخلية : Evaluation of System

يعد قيام المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار تنفيذه ، يتعين عليه تقيميه لتحديد درجة الاعتماد عليه . والغرض من التقييم هو اكتشاف أى نقاط ضعف فعليه فى النظام وتحديد أثرها على بقية عملية المراجعة . وقد نص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (الخاص بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية) على أن المراجع يجب ألا يعتمد اعتمادا كليا على نظام الرقابة الداخلية ، ويستبعد إجراءات المراجعة الخاصة بتحقيق العمليات والأرصدة ، إذ أن الغرض من تقييم النظام هو تحديد أثره على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة .

فطبيعة هذه الاختبارات وتوقيتها ومداها قد يتأثر بهذا التقييم .

وتقيم النظام يقتضى فحص كل نوع من العمليات والأصول المرتبطة بها وأخذ الخطوات التالية فى الاعتبار :-

أ - بحث أنوع الأخطاء والغش المحتمل حدوثها .

ب - تحديد الاجراءات الرقابية الكفيلة بمنع ذلك .

جـ - تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات موجودة ومنفذة بطريقة مرضية .

د - تقييم أى نقاط ضعف ، (ويقصد بها الأنواع المحتملة من الأخطاء والغش التى لا تغطيها الاجراءات الرقابية الموجودة) لتحديد آثارها على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التى سيتم إستخدامها ، ولتحديد الإقتراحات التى ستقدم للعميل بغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية المسخدمة وتلافى ما به من عيوب .

ونتيجة التقييم تتمثل فى تحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية الموضوعية وتنفيذها يعتبر مرضيا أم لا . ويعتبر الإجراء وتنفيذه مرضيا إذا لم تظهر دراسة المراجع وإختباراته أى ضعف جوهرى فى النظام .

وإذا ما تأكد المراجع من وجود نقاط ضعف جوهرية فى النظام وجب عليه تبليغ الإدارة العليا - طبقا لبيان معايير المراجعة رقم (٢٠) - سواء كان مكلفا من قبل العميل بدارسة النظام وكتابة تقرير عنه أم لا .

تذكر أن

١ - وجود نظام فعال للرقابة الداخلية فى أى منشأة يحقق لها منافع اقتصادية أهمها المحافظة على ممتلكاتها ، وضمان إجراءات العمل بكفاءة ، وثقة المتعاملين مع المنشأة فى قوائمها وتقاريرها المالية المنشورة وغير المنشورة .

٢ - الرقابة الداخلية هى خطة تنظيمية ومجموعة من الإجراءات والوسائل التى تتبع داخل المنشأة والتى من شأنها المحافظة على أصولها ، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الانتاجية فى عمليات المنشأة ، والالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المرسومة .

٣ - الرقابة الداخلية تنقسم إلى رقابة داخلية إدارية ، ورقابة داخلية محاسبية .

٤ - الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية تتمثل فى الآتى :

٤/١ خطة تنظيمية .

٤/٢ اجراءات اعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول .

٤/٣ الإشراف الادارى ومتابعة الأداء .

٥ - المبادىء الأساسية لنظام الرقابة الداخلية أربعة وهى :

٥/١ مبدأ الاعتماد أو التصريح بالعمليات .

٥/٢ مبدأ الفصل بين الوظائف والواجبات .

٥/٣ مبدأ الربط والمطابقة بين أرصدة الحسابات .

٥/٤ مبدأ المراجعة الداخلية .

٦ - نظام الرقابة الداخلية يعتبر مؤشرا هاما على سلامة وصحة البيانات التى يعتمد عليها المراجع الخارجي فى اعداد برنامج المراجعة .

٧ - المراجع الخارجي يعد مسئولا مسئولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس نظام الرقابة الداخلية المحاسبية وكذلك نظام الضبط الداخلي ، ولا يعد مسئولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس نظام الرقابة الداخلية الادارية .

٨ - الغرض الاساسي من فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية هو الحصول على معلومات عن الاجراءات الرقابية الموضوعية .

٩ - الهدف من اختبارات تنفيذ النظام هو تاكد المراجع من أن النظام يطبق فعلا طبقا لما هو موضوع .

١٠ - المراجع يستعين عن قيامه باجراء اختبارات تنفيذ النظام بوسائل مختلفة منها : الاستفسار ، والملاحظة ، والفحص المستندى .

١١ - الفرض من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو اكتشاف أى نقاط ضعف جوهرية فى النظام وتحديد أثرها على بقية عملية المراجعة .

الوحدة الدراسية السابعة
المراجعة الداخلية
Internal Auditing

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بمفهوم وخصائص وأهداف المراجعة الداخلية ، وطبيعة عمل المراجع الداخلى ، وتأهيله ، ومجالات التعاون بين المراجع الداخلى والمراجع الخارجى ، والشروط الواجب توافرها فى نظام فعال للمراجعة الداخلية .

عناصر الوحدة :

- ٧/١ مقدمة .
- ٧/٢ خصائص نظام المراجعة الداخلية .
- ٧/٣ أهداف نظام المراجعة الداخلية .
- ٧/٤ تطور نظام المراجعة الداخلية .
- ٧/٥ طبيعة عمل المراجع الداخلى .
- ٧/٦ تأهيل المراجع الداخلى .
- ٧/٧ تقييم نظام المراجعة الداخلية .
- ٧/٨ مجالات التعاون بين المراجع الداخلى والخارجى .
- ٧/٩ أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلى والخارجى .
- ٧/١٠ الشروط الواجب توافرها فى نظام فعال للمراجعة الداخلية .
- ٧/١١ أثر وظيفة المراجعة الداخلية على نطاق فحص المراجع الخارجى .

١/٧ مقدمة :

المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة من إدارات المنشأة . ومهمته مراجعة وفحص المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير المالية والعمليات المختلفة ، وتقييم أداء الادارات والأقسام فى المنشأة ، ثم تقديم تقارير إلى الادارة العليا بنتائج هذا التقييم .

٢/٧ خصائص نظام المراجعة الداخلية :

من المفهوم السابق يمكن استخلاص الخصائص التالية لنظام المراجعة الداخلية.

١/٢/٧ المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية ، إذ أن نظام الرقابة الداخلية بدونها لا يعد كافيا لضمان كفاءة تنفيذ السياسات ودقة الأداء فى التنفيذ .

٢/٢/٧ المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من واحدات المنشأة وهذه الوظيفة تؤدى بصفة منتظمة ودورية مثلها مثل أى وظيفة أخرى ، وليست قاصرة على توقيت معين .

٣/٢/٧ تهدف المراجعة الداخلية إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب .

٣/٧ أهداف نظام المراجعة الداخلية :

إن الغرض الأساسى من المراجعة الداخلية – كما سبق أن أشرنا – هو مساعدة الإدارة فى القيام بأعبائها وخاصة فيما يتعلق بالأمور التالية :

أ - كفاية الأنظمة المالية المعمول بها فى المنشأة ، وكفاية الأنظمة الرقابية علي العمليات المختلفة .

ب - تنفيذ السياسات التى تضعها إدارة المنشأة .

جـ - المحافظة على أصول المنشأة وحمايتها من الغش والاختلاس والسرقة .

د - دقة البيانات المحاسبية التى تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم .

هـ - متابعة تنفيذ الأداء ، وتقييمه من حيث الجودة وتحقيق الكفاية الإدارية بصفة عامة .

٤/٧ تطور نظام المراجعة الداخلية :

لقد سادت فى باديء الأمر فكرة بخصوص عمل المراجع الداخلى مضمونها أن المراجع الداخلى شخص يعين لمهمة روتينية هى البحث عن الأخطاء الحسابية فى الوثائق والمستندات أو يقوم بزيارة فروع المنشأة ويراجع أعمالها مراجعة حسابية . إلا أن مجمع المراجعين الداخليين الأمريكى أبرز دورا أكثر تطورا للمراجعة الداخلية ، ومن ثم فقد اتسع دورها ليشمل المراجعة المالية بهدف حماية ممتلكات المنشأة وموجوداتها . والمراجعة الإدارية يهدف تقييم الإجراءات التنفيذية فى ضوء السياسات والخطط الموضوعية والتقرير عن الأداء ثم عرضه على الإدارة العليا .

٥/٧ طبيعة عمل المراجع الداخلى :

فى ضوء الدور الشامل والمتطور للمراجعة الداخلية . فإن المراجع الداخلى يقوم بالأعمال التالية :

٧/٥/١ فحص الدفاتر والسجلات والقوائم المالية ، يهدف التأكد من صحتها ودقتها وتمشيها مع القواعد والمبادىء المتعارف عليها فى هذا المجال . ويطلق على ذلك اصطلاح (المراجعة المالية) نظرا لأن هذه الأعمال تتعلق بالنواحى المالية بصفة عامه وبالنواحى المحاسبية بصفة خاصة .

٧/٥/٢ فحص أعمال الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة للتأكد من تطبيق وتنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات والنظم الموضوعة ، وتقييمها لاقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها لمحاولة تحسين الكفاية . ويطلق على ذلك اصطلاح (المراجعة الإدارية) ؛ نظرا لأنه يتعلق بتقييم أداء الإدارات المختلفة .

٧/٦ تأهيل المراجع الداخلى :

يتعين على المراجع الداخلى أن يكون ملما إلماما شديدا بالنواحى العلمية والعملية ، ومن ثم فإنه يشترط فيه أن يكون حاصلا على الأقل علي بكالوريوس تجارة بالاضافة إلى خبرة المجال الذى يعمل به . إذ أنه يراجع ويفحص النواحي المالية من جهة ، ومن جهة أخرى يقوم بفحص النواحى الفنية وتقييم أداء الإدارات المختلفة . ولقد اهتم معهد المراجعين الداخليين الأمريكى بتأهيل المراجع الداخلي فنص علي ما يلى :-

أ - يتعين على المراجع الداخلى أن يحوز التعليم والمهارات والتدريب اللازم لإنجاز أعمال المراجعة الداخلية .

ب - يتعين أن يكون المراجع الداخلى ماهرا في التعامل مع المستويات الأدارية المختلفة وأن يحافظ علي مستواه الفنى من خلال التعليم والتدريب المستمر .

جـ - يجب على المراجع الداخلى أن يستجيب لمعايير العمل الميدانى .

د - يجب على مدير قسم المراجعة الداخلية أن يدير أعمال القسم ويطور البرامج اللازمة لقياس جودة أداء عمليات المراجعة .

٧/٧ تقييم المراجعة الداخلية :

يتولى المراجع الخارجى تقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية وذلك للأسباب التالية :-

أ - المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية الذى يلتزم المراجع بفحصه وتقييمه .

ب - ان برنامج المراجعة الداخلية الذى تعده إدارة المراجعة الداخلية بدقة يساعد المراجع الخارجى على تقليل حجم العينة الذى يجرى عليها اختباراته .

جـ - ان المراجع الداخلى يتعاون مع المراجع الخارجى فى بعض مراحل عملية الفحص مما يقلل من وقت وجهد المراجع الخارجى .

٨/٧ مجالات التعاون بين المراجع الداخلى والخارجى :تتعدد مجالات التعاون بين المراجع الداخلى والخارجى . ومن أمثلتها ما يلى :

١/٨/٧ يستطيع المراجع الخارجى الاعتماد إلى حد كبير علي المراجع الداخلى فى معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية ، وفى تقييم البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الإعتماد عليها .

٢/٨/٧ يمكن للمراجع الخارجى الحصول على مساعدات مباشرة من المراجع الداخلى كالاشتراك فى الجرد الفعلى للنقدية خلال الفترة المالية ، والزيارات إلى الفروع المتعددة للمشروع .

٣/٨/٧ يمكن للمراجع الداخلى أن ينسق برنامج المراجعة مع المراجع الخارجى بحيث يستفيد المراجع الخارجى منه في بعض المجالات مثل تحقيق الأصول الثابتة والحصول على مصادقات من العملاء وتحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية .

٩/٧ أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلى والخارجى :

ان الهدف الأساسى لكل من المراجعة الخارجية والداخلية هو زيادة درجة الكفاءة الانتاجية للمشروع وحماية ممتلكاته من أى مخاطرة . ومع وحدة الهدف نجد هناك بعض الاختلافات بين هذين النوعين من المراجعة ، وأهم هذه الاختلافات ما يلى :-

١/٩/٧ من حيث نطاق العمل :

يتحدد نطاق العمل فى المراجعة الخارجية إما بناء علي معايير الأداء المهنى المتعارف عليها وذلك في حالات المراجعات الالزامية ، أو بناء علي اتفاق مسبق بين المراجع وعميله وذلك في مجال المراجعات الخاصة والفحص . بينما مجال عمل المراجعة الداخلية أكثر إتساعا حيث يشمل على المراجعة المالية والمراجعة الادارية ، وقد يتطرق إلى فحص بعض النواحى الفنية والهندسية التى يمتد إليها عمل المراجع الخارجى عادة . ويرجع ذلك إلى أن المراجع الداخلى لديه الوقت الكافى والامكانيات بحيث يستطيع توسيع نطاق فحصه ومراجعته ليشمل جميع عمليات المشروع .

٢/٩/٧ من حيث الطوائف المخدومة :

إن المراجع الخارجى وكيل عن المساهمين أو ملاك المشروع ومن ثم فإن واجبه يقتضى فحص وتحقيق عناصر المركز المالى وبنود نتائج الأعمال ليبدى رأيه الفنى المحايد عما إذا كانت القوائم المالية تعطى صورة صادقة عن مركز المشروع فى تاريخ

معين محدد بالتقرير . وهذا التقرير يخدم طوائف عديدة بجانب الملاك كالمقرضين والموردين والأجهزة الرقابية المعنية .

أما المراجع الداخلى فإنه يقدم خدماته بصفة أساسية إلى إدارة المشروع بهدف رفع الكفاية الانتاجية وتحسين الأداء ، فهو يساهم فى تدفق المعلومات الدقيقة لترشيد القرارات الإدارية ، كما يساهم في تقييم أداء الإدارات المختلفة ويرفع التقارير إلى الإدارة العليا .

٣/٩/٧ من حيث درجة الاستقلال :

يعتبر المراجع الخارجى شخصا محايدا ومستقلا في عمله ، وقد كفل القانون حماية استقلاله سواء من حيث تعيينه أو عزله أو تحديد أتعابه . ومن ثم فإنه يبدى رأيه الفنى المحايد المبنى على أسس علمية وموضوعية .

أما المراجع الداخلى فهو موظف بالمشروع تربطه به رابطة التبعية والخضوع وإدارة المشروع هى التى تحدد مرتبه وعلاواته وحوافزه ولها الحق في حرمانه منها ، وترقيته إلى مستوى أعلى . ومن ثم فإنه لا يكون مستقلا فى إبداء رأيه ، بل يكون رأيه متميزا للإدارة إذا لم تكفل له الحماية . إلا أنه يمكن توفير قدر من الاستقلال للمراجع الداخلى متى كان قسم المراجعة الداخلية تابعا مباشرة للإدارة العليا أو رئيس مجلس الإدارة على وجة التحديد .

وقد اهتم معهد المراجعين الداخليين الأمريكى باستقلال المراجع الداخلى فأصدر عددا من المبادىء التى تحث على الاستقلال أهمها ما يلى :-

أ - يجب أن يكون المراجع الداخلى مستقلا عن الأنشطة التى تخضع لمراجعته.

ب - يجب أن يكون الوضع التنظيمى لقسم المراجعة الداخلية لائقا حتى يسمح للقسم بتحقيق مستويات المراجعة .

جـ - يجب أن تنفذ المراجعة الداخلية بكفاءة وفى ضوء العناية المهنية المعقولة .

د - يجب على رئيس قسم المراجعة الداخلية أن يحصل على إعتراف من الإدارة العليا بأغراض وسلطات ومسئوليات قسم المراجعة الداخلية .

هـ - يجب على رئيس قسم المراجعة الداخلية أن ينشىء برامج لاختيار وتنمية الموارد البشرية لقسم المراجعة الداخلية .

١٠/٧ الشروط الواجب توافرها فى نظام فعال للمراجعة الداخلية :

لكى يكون نظام المراجعة الداخلية فعالا ، يتعين توافر مجموعة من الشروط هى :

أ - توافر المؤهلات والخبرات الكافية لدى المراجع الداخلى .

ب - يجب أن تخطط برامج المراجعة الداخلية وأن تنفذ بعناية ودقة .

جـ - يجب أن تعد تقارير واضحة وحاسمة بواسطة المراجع الداخلى .

د - يجب أن تتخذ الاجراءات التصحيحية فور عرض التقارير على المسئولين .

هـ - يجب أن ترفع التقارير إلى أحد كبار المسئولين بالمنشأة وأن تحظى باهتمام وبتأييد الإدارة .

و - يجب على المراجع الخارجى أن يدرك أن عمله ذو طبيعة استشارية فقط ، وليس سلطة مباشرة أو تنفيذية على الأشخاص الذين يراجع أعمالهم .

١١/٧ أثر وظيفة المراجعة الداخلية على نطاق فحص المراجع الخارجي :

إذا ما توافرت الشروط السابقة ، فإن المراجع الخارجي يستطيع الاعتماد على نظام المراجعة الداخلية فى تقليل نطاق الفحص الذى يقوم به . وقد أشار بيان معايير المراجعة رقم (٩) الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى إلى أثر وظيفة المراجعة الداخلية على نطاق فحص المراجع الخارجي كما يلى :-

١/١١/٧ الالمام بطبيعة وظيفة المراجع الداخلى :

يجب على المراجع الخارجي أن يتفهم طبيعة وظيفة المراجع الداخلى نظرا لارتباطها بدراسة وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية ، فالعمل الذى يقوم به المراجع الداخلى قد يكون أحد العوامل فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات التى سيقوم بها المراجع الخارجي .

٢/١١/٧ دراسة كفاية وموضوعية المراجعين الداخليين :

يتعين على المراجع الخارجي أن يستفسر عن مؤهلاتهم وعن المستوى التنظيمى الذى يرفعون إليه تقاريرهم والمستوى الذى يسائلهم عن أدائهم . كما يتعين على المراجع الخارجي أن يقوم بدراسة التوصيات التى ترد بتقاريرهم وذلك للحكم على موضوعيتهم وعدم تحيزهم .

٣/١١/٧ تقييم أعمال المراجعين الداخليين :

على المراجع الخارجي أن يفحص بطريق الاختبار أية أدلة مستندية عن أعمال المراجعين الداخليين ، كما يجب أن يأخذ فى إعتباره بعض العوامل مثل ما إذا كان نطاق عملهم يعتبر ملائما ، وإذا كانت برامج المراجعة الخاصة بهم كافية ، وما إذا كانت

أوراق المراجعة الخاصة بهم توثق بطريقة كافية للعمل الذى قاموا به ، وما إذا كانت النتائج التى توصلوا إليها ملائمة لظروف الحال . كما يجب على المراجع الخارجى أن يقوم باختبارات لبعض أعمال المراجعين الداخليين . ويمكن تنفيذ هذه الاختيارات بأحدى صورتين :-

أ - فحص بعض العمليات أو الأرصدة التى قام بفحصها المراجعون الداخليون.

أو ب - فحص عمليات مشابهة لما قاموا بفحصه ثم مقارنة النتائج لتقييم عمل المراجعين الداخليين .

٧/١١/٤ التنسيق مع المراجعين الداخليين :

إذا كان من المتوقع أن يكون لعمل المراجع الداخلى أهمية في دراسة وتقييم المراجع الخارجى لنظام الرقابة الداخلية ، فإنه يجب على المراجع الخارجى أن يخطر المراجعين الداخليين بالتقارير وأوراق العمل التى سيحتاج إليها ، كما يجب عليه استشارتهم بشأن أعمالهم التى لم يتموها .

٧/١١/٥ المساعدات المباشرة التى يقدمها المراجعون الداخليون للمراجع الخارجى :

قد تساعد المراجعة الداخلية فى أداء اختبارات تحقيق العمليات ، أو فى اختيارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية . وعندما يستخدم المراجع الخارجى المراجعين الداخليين فى هذا المجال لابد أن يراعى كفايتهم وموضوعيتهم ، كما يجب أن يشرف على أعمالهم وأن يختبرها للتأكد من موضوعيتها .

تذكر أن

١ – المراجعة الداخلية هي جزء من نظام الرقابة الداخلية وتتمثل فى نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة بالمنشأة ، ومهمته مراجعة وفحص المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير المالية ، والعمليات المختلفة ، وتقييم أداء الادارات والأقسام فى المنشأة ثم تقديم تقارير إلى الإدارة العليا بنتائج التقييم .

٢ – خصائص نظام المراجعة الداخلية تتلخص في الآتى :

– المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية .

– المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المنشأة .

– المراجعة الداخلية تهدف إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة وفى التوقيت المناسب .

٣ – أهداف نظام المراجعة الداخلية تتلخص فى التحقق من كفاية الأنظمة المالية المعمول بها فى المنشأة ، وتنفيذ السياسات التى تضعها إدارة المنشأة ، والمحافظة على أصول المنشأة وحمايتها من الغش والسرقة والاختلاس ، بالاضافة إلى التأكد من دقة البيانات التى تحتويها الدفاتر والسجلات ، ومتابعة تنفيذ الأداء وتقييمه من حيث الجودة.

٤ – طبيعة عمل المراجع الداخلي هى فحص الدفاتر والسجلات من ناحية ، وفحص أعمال الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة للتأكد من تطبيق وتنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات من ناحية أخرى .

٥ - المراجع الخارجي هو الذي يقوم بتقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية لأن المراجعة الداخلية هي جزء من نظام الرقابة الداخلية .

٦ - هناك مجالات كثيرة يتعاون فيها المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي من أمثلتها الاشتراك في الجرد الفعلي للنقدية ، ومراجعة الفروع البعيدة ، وتحقيق الأصول الثابتة ، وتحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية .

٧ - أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والخارجي تتمثل في نطاق العمل ، والطوائف المخدومة ، ودرجة الاستقلال .

٨ - الشروط الواجب توافرها في نظام فعال للمراجعة الداخلية تتمثل في توافر المؤهلات والخبرات الكافية لدى المراجع الداخلي ، بجانب إعداد التقارير بصورة واضحة وحاسمة وان تدفع هذه التقارير إلى أحد كبار المسئولين بالمنشأة .

٩ - المساعدات المباشرة التي يقدمها قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة للمراجع الخارجي تتمثل في أداء اختبارات تحقيق العمليات ، واختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية وعلى المراجع الخارجي أن يراعي كفاية وموضوعية قسم المراجعة الداخلية .

الوحدة الدراسية الثامنة

تخطيط وتنظيم عملية المراجعة

Planning An Audit

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بالتنظيم الداخلي لمكتب المراجع الخارجي ، والخطوات التمهيدية لعملية المراجعة ، وكيفية إعداد برنامج المراجعة ، وأخيراً أوراق وعلامات المراجعة .

عناصر الوحدة :

٨/١ مقدمة .

٨/٢ التنظيم الداخلي لمكتب المراجع .

٨/٣ الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة .

٨/٤ برنامج المراجعة .

٨/٤/١ برنامج المراجعة لعملية جديدة .

٨/٤/٢ برنامج المراجعة لعملية متكررة .

٨/٤/٣ نموذج لبرنامج مراجعة .

٨/٥ أوراق المراجعة .

٨/٦ علامات المراجعة .

١/٨ مقدمة :

يشير المعيار الأول من معايير العمل الميدانى الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى إلى أنه « ... يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطاً كافياً ، ويجب الإشراف السليم على المساعدين» . وتتضمن عملية تخطيط العمل التنظيم الداخلى لمكتب المراجع ، والخطوات التمهيدية لعملية المراجعة ، وإعداد برنامج المراجعة ، وإعداد أوراق المراجعة .

٢/٨ التنظيم الداخلى لمكتب المراجع :

Organization of The Auditor's Office

تتعدد أشكال التنظيم الداخلى فمنها ما يأخذ شكل منشأة فردية ، ومنها ما يأخذ شكل شركة تضامن ومنها ما يأخذ شكل شركة مساهمة . ومهنة المراجعة تمثل خدمة شخصية يترتب عليها وجود التزام (تجاه العميل والجمهور) بالنزاهة والموضوعية والأداء الجيد .

وفى هذا الصدد تجيز القاعدة (٥٠٥) من قواعد السلوك المهنى لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى لعضو المجمع أن يمارس مهنة المراجعة كمالك أو موظف فى شكل مشروع فردى أو شركة تضامن أو شركة مساهمة مهنيه تتفق خصائصها مع قرارات مجلس المجمع .

ويشتمل التنظيم الإدارى للمكتب على عدد من مستويات السلطة على النحو التالى:

١/٢/٨ الشركاء : Partners or Principals

ويمثلون أعلى سلطة بالمكتب . وهم مسئولون بالتضامن عن جميع الأعمال التى تتم بالمكتب . وقد يعهد بإدارة المكتب إلى أحدهم ، ويسمى الشريك المدير . ويتم الحصول على معظم أعمال المكتب عن طريق إتصالات الشركاء ، كما يقومون بإختيار الموظفين وتدريبهم وتوجيههم ، كما يقومون أيضا بوضع السياسات العامة للمكتب . ويمكن توضيح ما يقومون به من أعمال كما يلى :

أ - التوقيع على تقارير المراجعة .

ب - الفصل فى المشاكل الناجمة عن عمليات المراجعة .

جـ - الأشراف على المندوبين ومتابعة أعمالهم عن طريق الإطلاع على برامج وأوراق المراجعة .

د - الحصول على عملاء جدد للمكتب وحضور الإجتماعات الهامة مع العملاء .

هـ - مناقشة تقارير المراجعة مع العملاء قبل الإنتهاء من عملية المراجعة .

و - تقديم الخدمات الإستشارية للعملاء والقيام بعملية الفحص لأغراض خاصة

٢/٢/٨ المديرون أو المشرفون : Managers or Supervisors

ويوجد هذا المستوى من السلطة فى المكاتب الكبيرة حيث يقوم المدير أو المشرف بكثير من الوظائف التى يقوم بها الشركاء فى المكاتب الصغيرة . ويعتبر المدير أو المشرف حلقة إتصال بين الشركاء وباقى موظفى المكتب . ومن أهم واجباته ما يلى :-

(أ) القيام بمعظم أعمال التخطيط والإشراف على عملية المراجعة .

(ب) دراسة أوراق المراجعة .

(جـ) إجراء التعديلات اللازمة فى تقرير المراجعة .

(د) الإتصال بالعملاء وبحث المشاكل الناتجة عن عملية المراجعة معهم .

(هـ) مناقشة التقرير ونتائج عملية الفحص مع العميل .

(و) إحالة الموضوعات الهامة للشركاء للبت فيها ،

٣/٢/٨ المراجعون الأول : Senior Auditors

يشرف على كل عملية مراجعة مراجع أول . ويعد مسئولاً عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية المراجعة بما فى ذلك إعداد برنامج المراجعة والاشراف على العمل الميدانى . ومن أهم واجباته مايلى :

أ - توزيع العمل على المساعدين ومعاونتهم فى أداء أعمالهم .

ب - فحص أوراق المراجعة التى قام المساعدون بإعدادها .

جـ - فحص محاضر جلسات مجلس الإدارة .

د - فحص الأسس التى اتبعت فى تقييم الأصول ودراسة هيكل رأس المال المستثمر فى المشروع .

هـ - إعداد الإقرار الضريبى الخاص بالمنشأة .

و - تقرير التعديلات الواجب إدخالها على برنامج المراجعة إذا استدعت الظروف ذلك .

ز - إجراء المناقشات أثناء الفحص .

ح - بحث الأمور الهامة المتعلقة بعملية المراجعة مع أحد الشركاء أو المديرين

ويجب أن يكون المراجع الأول مؤهلاً تأهيلاً مهنياً عالياً ، كما يجب أن يتميز باللباقة وحسن التصرف وروح المبادرة والقدرة على توجيه أعمال معاونيه

٤/٢/٨ المراجعون متوسطو الخبرة : Semi-Senior Auditors

وهؤلاء لم تصل خبرتهم بعد إلى مستوى المراجعين الأول . إلا أنهم لديهم المقدرة والمهارة المناسبة ويجب أن يكون لدى المراجع متوسط الخبرة المقدرة على ربط إجراءات المراجعة بالهدف النهائى ، كما يجب أن يتميز بالمقدرة على التعاون مع الآخرين ، وأن يتمتع بصفة القيادة . وقد يقوم بعمل المراجع الأول فى بعض عمليات المراجعة الصغيرة

٥/٢/٨ المراجعون تحت التمرين : Junior Auditors

ويقوم هؤلاء بالأعمال التفصيلية للمراجعة تحت إشراف المراجع الأول . ومن أهم أعمالهم ما يلى :

أ - المراجعة المستندية للعمليات .

ب - المراجعة الحسابية للعمليات .

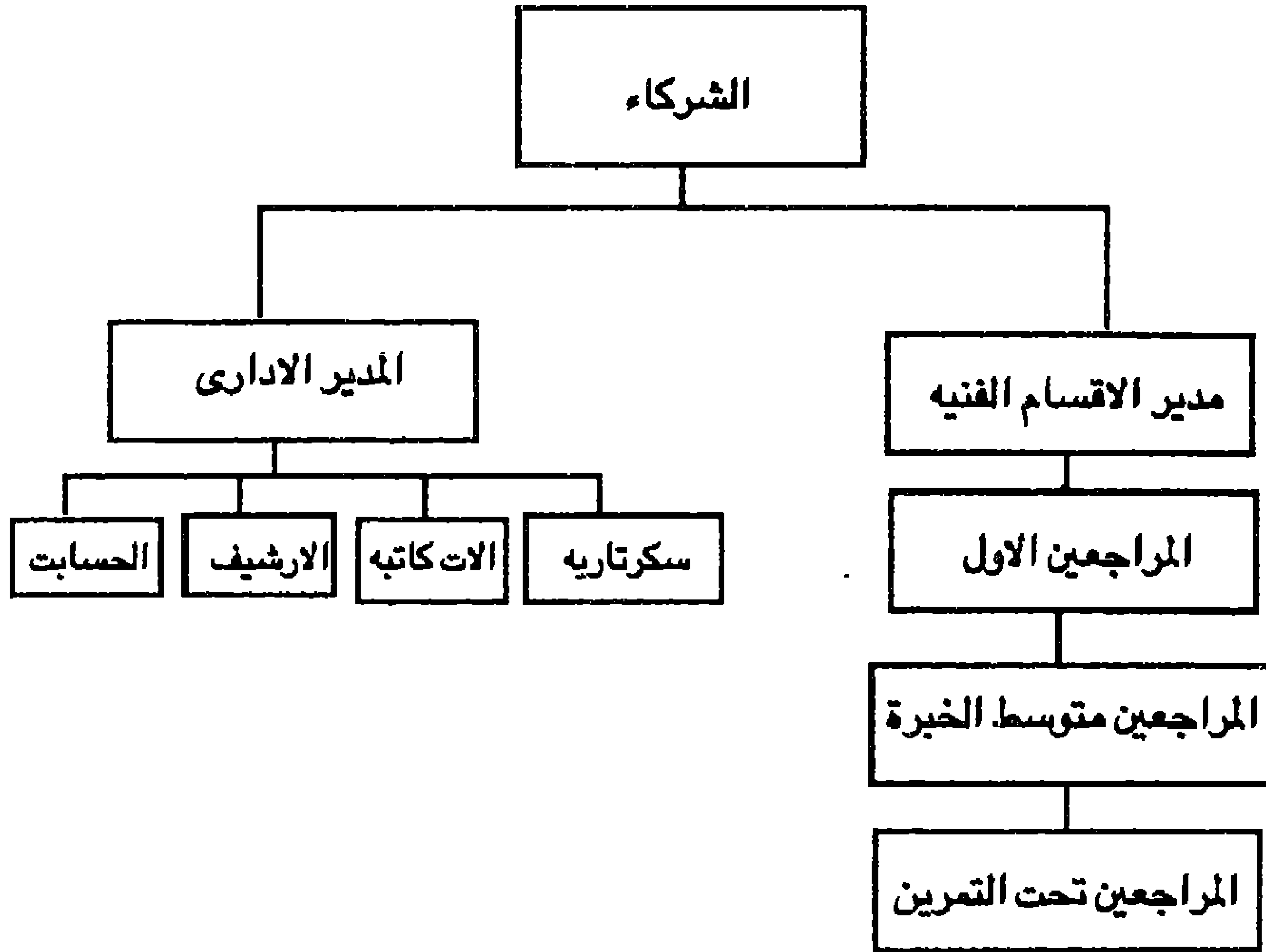
جـ - مراجعة الترحيلات من اليومية إلى الأستاذ .

د - إجراء التحليلات اللازمة .

هـ - تحضير بعض الكشوف .

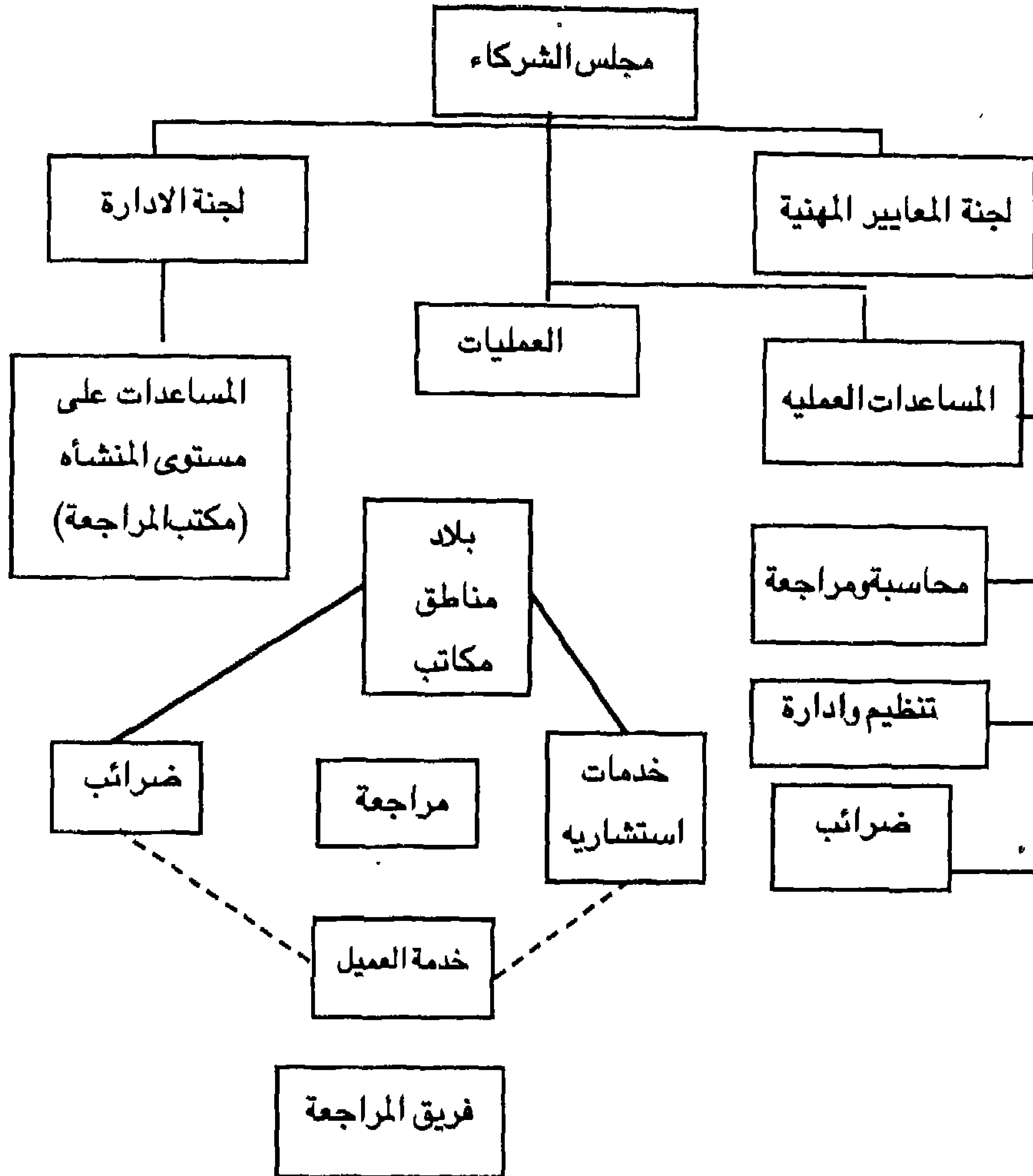
ويتعين على المراجع تحت التمرين أن يخطر المراجع الأول بالأخطار أو البنود غير العادية ، ويجب عليه أن يلتزم بالصبر والحذر والمحافظة على أسرار المنشأة التى يراجع عملياتها ، كما يجب أن يتمتع بعقلية ناضجة حتى يتمكن من الإستفادة من معلومات من أهم أكثر منه خبره .

ويوضح الشكل رقم (١) التالى الهيكل التنظيمى لأحد مكاتب المراجعة ذات الحجم المتوسط :



شكل رقم (١) التنظيم الداخلى لأحد مكاتب المراجعه المتوسطة

أما بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبيرة ، فإنه يمكن أن يأخذ الهيكل التنظيمى الشكل رقم (٢) التالى :-



شكل رقم (٢) التنظيم الداخلى لأحد مكاتب المراجعة الكبيره

٨/٣ الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة : Preliminary Steps

عندما يعهد إلى المراجع الخارجي بمراجعة حسابات منشأة ما لأول مرة فإنه يقوم بتخطيط عملية المراجعة تخطيطاً كافياً عن طريق قيامه بالخطوات التالية :-

٨/٣/١ الإتصال بالمراجع السابق :

يجب الاتصال بالمراجع السابق قبل قبول المراجع لعملية المراجعة ، وقد يكون الاتصال شفويا أو كتابياً ، والغرض من الاتصال هو الحصول على معلومات تساعد المراجع فى اتخاذ قرار بشأن قبول أو رفض عملية المراجعة . ويجب أن تتم موافقة العميل للحصول على معلومات من المراجع القديم . والاتصال بالمراجع السابق يفيد فى تخطيط عملية المراجعة كما يلى :-

أ - الحصول على استفسارات من المراجع السابق عن بعض الأمور التى قد تؤثر على عملية الفحص ، مثل بعض المشاكل التى صادفت المراجع السابق نتيجة لحالة النظام المحاسبى والسجلات .

ب - دراسة أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق تعطى معلومات عن الأحداث غير المؤكدة والخسائر المحتملة .

٨/٣/٢ التحقق من صحة تعيينه مراجعاً للحسابات :

يتعين على المراجع أن يتاكد من أن تعيينه قد تم وفقاً للإجراءات القانونية خاصة بالنسبة للشركات المساهمة .

وعليه أن يطلع على عقد الشركة وقانونها النظامى إذا كان هو المراجع الأول للشركة حيث يتم اختياره عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين وينص على تعيينه فى القانون النظامى للشركة .

وفى المنشآت الفردية وشركات الأشخاص حيث لا توجد نصوص قانونية بشأن تعيين مراجع حسابات لها ، فإن المراجع عليه أن يحرر عقداً مع صاحب أو أصحاب المنشأة يوضح تفاصيل العمل المطلوب منه . وفى حالة عدم وجود عقد فإنه يؤكد اتفاقه الشفهى بخطاب يرسله إلى صاحب أو أصحاب المنشأة يوضح فيه قبوله للعملية .

٨/٣/٣ دراسة الصناعة وجمع معلومات عن المنشأة :

يجب أن يحصل المراجع على معلومات عن طبيعة أعمال المنشأة وهيكلها التنظيمى ، وخصائص عملياتها . كما يجب على المراجع أن يحصل على معلومات عن الصناعة التى تنتمى إليها المنشأة ، وعن مدى تأثرها بالأحوال الاقتصادية ، والتعليمات والقرارات الحكومية ، والتغيرات التكنولوجية . كما يتعين دراسةعقد تأسيس الشركة، ونظامها ، والحصول على مذكرات (بهدف إعداد الملف الدائم لعملية المراجعة) عن غرض الشركة ومقدار رأس المال ، والأنواع المختلفة للأسهم ، وتوزيع الأرباح ، والأحكام الخاصة بالسندات والأحكام الخاصة بدعوة الجمعية العمومية للإنعقاد ، وتصفية الشركة، ومعرفة المراجع بنشاط المنشأة يساعده فى التعرف على النواحى التالية :

أ – تمييز نواحى عملية الفحص التى قد تحتاج إلى عناية خاصة .

ب – تقدير الظروف التى بموجبها يتم إنتاج وتشغيل ودراسة وتجميع المعلومات المحاسبية داخل المنشأة .

جـ – تقييم درجة معقولية التقديرات مثل تقييم المخزون السلعى والاستهلاك ومخصصات الديون المشكوك فيها .

د – تقييم درجة معقولية البيانات المقدمة من الإدارة .

هـ - الحكم على مدى تناسب المبادىء المحاسبية المطبقة وكفاية الافصاح .

٨/٣/٤ دراسة السياسات والاجراءات المحاسبية :

ويقصد بذلك دراسة اللائحة المالية . ودراسة اللائحة تساعد المراجع على تفهم النظام المحاسبى المستخدم ، والتعرف على نظام الرقابة الداخلية .

٨/٣/٥ تخطيط وتوثيق استراتيجية المراجعة :

بعد قيام المراجع بجمع المعلومات اللازمة عن نشاط العميل يقوم بتحديد الاستراتيچية التى تتبع فى تخطيط عملية المراجعة . والهدف من التخطيط هو اختيار الاستراتيچية التى تتناسب مع كل حساب أو مجموعة من الحسابات . والاستراتيچية تحدد طبيعة ومدى توقيت اختبارات وإجراءات المراجعة التى يلزم القيام بها للحصول على أدلة الاثبات التى توضح رأى المراجع فى القوائم المالية . والبدائل المتاحة للمراجع فى هذا الشأن هى :-

أ - الاعتماد بصفة أساسية على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة وعدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

ب - الاعتماد جزئيا على أنظمة الرقابة الداخلية بعد إجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من تنفيذها مع إجراء التعديلات اللازمة فى طبيعة ، ومدى ، وتوقيت اختبارات تحقيق العمليات .

وقد يستخدم المراجع نفس الاستراتيچية بالنسبة لعملية المراجعة بأكملها ، أو قد يستخدم استراتيچيات مختلفة بالنسبة لكل جزء من أجزاء عملية المراجعة .

٨/٣/٦ التقييم المبدئى لأنظمة الرقابة الداخلية :

يقوم المراجع بإجراء تقييم مبدئى لكل إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية لتحديد نقاط الضعف والقوة فى النظام . وكثيراً ما يلجأ المراجع إلى الإستعانة بقائمة استقصاء لتساعده فى إجراء هذا التقييم . وتنقسم إجراءات التقييم المبدئى إلى :-

(أ) اختبارات الالتزام بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية :

يقوم المراجع باختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية (اختبارات المطابقة) للتأكد من أن هذه الاجراءات تنفذ فعلاً كما هى موضوعة . وتجرى هذه الاختبارات على الاجراءات الرقابية التى ينوى المراجع الاعتماد عليها فقط نتيجة لتقييمه المبدئى لنظام الرقابة الداخلية كجزء من الاستراتيچية العامة لعملية المراجعة . ويتعين على المراجع مناقشة أى نقاط ضعف ظاهرة فى النظام مع المختصين فى المنشأة ، وتحديد ما إذا كانت توجد إجراءات رقابية أخرى معوضة . فإذا لم توجد هذه الإجراءات المعوضة فيجب على المراجع أن يحدد الآثار المحتملة لنقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية على القوائم المالية ، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة التى ينوى القيام بها .

(ب) اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة :

فى هذه المرحلة يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات تحقيق العمليات والأرصدة للتأكد من صحة المبالغ والبيانات الأخرى التى تظهر بالقوائم المالية . ويعتمد اختبار هذه الإختبارات على استراتيچية المراجعة ودرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية . وتشمل اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة الاختبارات التفصيلية للعمليات وأرصدة الحسابات وإجراءات المراجعة الأخرى مثل الدراسة التحليلة والمقارنات .

٨/٣/٧ فحص التقلبات الهامة :

يتعين على المراجع فحص التقلبات التى تظهرها إجراءات الدراسة التحليلية إذا كان فى إعتقاده أن هذه التقلبات أو البنود غير العادية هى مؤشرات عن أمور لها تأثير هام على عملية المراجعة .

وعند فحص هذه التقلبات الهامة يبدأ المراجع بالاستفسار المناسب من الإدارة ثم يقيّم ردود الإدارة عن استفساراته فى ضوء معلوماته التى حصل عليها خلال فحصه للمنشأة . وعند تقرير طبيعة ومدى الإجرادات التى يجب استخدامها لفحص التقلبات الهامة يجب أن يراعى العوامل الآتية :-

- طبيعة البند .
- الهدف من إجراءات الدراسة التحليلية .
- معرفة المراجع بنشاط المنشأة .
- نتيجة إجراءات المراجعة الأخرى .
- دراسة المراجع وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية .

٨/٣/٨ الاستعانة بأحد الخبراء :

قد يصادف المراجع فى بعض الأحيان أموراً معينة تخرج عن نطاق معرفته وتتطلب خبرة خاصة . ونتيجة لذلك فقد يقرر المراجع أنه فى حاجة إلى الاستعانة بأحد الخبراء للحصول على أدلة يمكن الإعتماد عليها بشأن الموضوع محل الفحص . والحاجة إلى الاستعانة بأحد الخبراء يجب أن يقررها المراجع فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة حتى يمكن إعداد الترتيبات اللازمة لذلك خلال وقت معقول .

ويجب على المراجع أن يأخذ فى إعتباره الأمور الآتية :

- الشهادة المهنية أو الترخيص الذى يؤكد كفاءة الخبير فى تخصصه .

- شهرة الخبير وسمعته .

- أى علاقة (أن وجدت) بين الخبير والعميل تؤثر على استقلال الخبير وموضوعية رأيه الفنى .

ويجب التفاهم بين المراجع والخبير والعميل على طبيعة العمل الذى سيؤديه الخبير . ويفضل أن يكون هذا التفاهم مكتوبا وأن يغطى أهداف ونطاق عمل الخبير . كما يجب على المراجع أن يتفهم الطرق أو الفروض التى استخدمها الخبير فى تقريره .

٩/٣/٨ إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية : Materility

يجب على المراجع أن يقوم بتقييم مبدئى لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة . وهذا التقييم المبدئى قد يشمل تقديرات لما يعتبر جوهرياً بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات الهامة فى الميزانية وقائمة نتيجة الأعمال كل على حده والقوائم المالية فى مجموعها . وبالرغم من أنه يجب تقييم أى خطأ كميا أو نوعيا إلا أنه للضرورة العملية يقتصر الأمر على تقييم الطبيعة الكمية للخطأ . فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة . وهذا يؤثر على كمية أدلة الاثبات . وهناك خطر مسموح به أو يمكن التغاضى عنه وهو الذى لا ينتج عنه خطأ جوهرى فى القوائم المالية ، كما أن هناك خطأ لا يمكن التغاضى عنه وبالتالى تكون الأهمية النسبية لدراسته عالية

٨/٣/١٠ تمييز العمليات التى بين أطرافها علاقة ارتباط :

إن العملية التى بين أطرافها علاقة ارتباط هى التى يستطيع فيها أحد أطراف العقد فرض شروط ما كان يمكن فرضها لو لا وجود علاقة الإرتباط بين الطرفين . ويتعين على المراجع أن يهتم إهتماماً خاصا بمراجعة العمليات التى تحدث مع أطراف بينها وبين المشروع علاقة الإرتباط ويكون على علم بوجودها . ولذلك يلجأ المراجع إلى اتباع إجراءات معينة منها .

أ - مد المساعدين بأسماء الأشخاص المعروفين والذين تربطهم علاقة مشتركة مع المشروع .

ب - دراسة محاضر جلسات مجلس الإدارة لمعرفة معلومات عن العمليات التى تمت مناقشتها أو الموافقة عليها خلال هذه الجلسات .

جـ - التحرى عن أى عمليات تكون قد حدثت ولكنها لم تسجل بالدفاتر .

د - فحص السجلات المحاسبية للبحث عن العمليات أو الأرصدة الكبيرة أو غير العادية التى تكون قد حدثت قرب نهاية السنة المالية .

٨/٤ برنامج المراجعة : Audit Program

بعد انتهاء المراجع من الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة - السابق ذكرها - فإنه يقوم برسم الخطة التى سينتهجها ، وتترجم هذه الخطة فى شكل برنامج مكتوب يسمى برنامج المراجعة ، ويتضمن الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التى ستتبع فى عملية الفحص والمراجعة لتحقيق هذه الأهداف ، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة ، وتوقيع الشخص المسئول عن تنفيذها . أى أن برنامج المراجعة عبارة عن أداة لتخطيط

العمل الذي سيتم فى عملية المراجعة ، كما أنه في نفس الوقت أداة للرقابة والاشراف على تنفيذ العمل .

وهناك نوعان من برامج المراجعة .

أ - برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدماً :

Planned or Predetermined Programs

ويقصد بها البرامج المطبوعة التى تحتوى على كافة الخطوات الواجب اتباعها أثناء عملية المراجعة . ويتميز هذا النوع بما يلى :

- يساعد على تقسيم العمل بين المراقب الخارجي ومندوبيه كل حسب خبرته وكفاءته .
- يساعد على تجنب السهو عن بعض الإجراءات والخطوات الضرورية للفحص ، كما يمنع تكرار بعض الخطوات .
- يعتبر البرنامج سجلاً كاملا للعمل الذى أداة المراجع ومساعدوه .
- يعتبر نواة لعمليات الفحص والمراجعة للسنوات المقبلة وأساساً سليماً لوضوع خطة العمل فيها .

ب - برامج مراجعة متدرجة : Progressive Audit Programs

وهى برامج مراجعة تحتوى فقط على العناوين الرئيسية ، ويتم استكمالها بتحديد إجراءات المراجعة أثناء التنفيذ . ويتميز هذا النوع بأنه يعطى للمشرف على عملية المراجعة حرية كبيرة فى تحديد إجراءات المراجعة التى سيتم إتباعها وفقاً لظروف الحال ، إلا أنه يتطلب فيمن ينفذه خبرة عملية ومهارة فنية وعلمية كافية .

١/٤/٨ برنامج المراجعة لعملية مراجعة جديدة :

عند إعداد برنامج المراجعة لعميل جديد يتطلب الأمر وضع خطوط عريضة للبرنامج ، ثم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل ، وبناء على ذلك يقوم المراجع باستكمال التفاصيل الخاصة بالبرنامج . وبعد ذلك يمكن اختبار إجراءات المراجعة التى تتطلبها نواحى محددة من عملية المراجعة . وبرامج المراجعة المتدرجة أكثر إفادة فى هذا المجال .

٢/٤/٨ برنامج المراجعة فى عملية مراجعة متكررة :

فى أى عملية مراجعة متكررة يتعين دراسة برنامج المراجعة وأوراق المراجعة للسنة السابقة حتى يستفيد منها المراجع فى إعداد البرنامج المناسب . ويمكن الاستعانة ببرامج المراجعة الثابتة (المرسومة مقدماً) مع مراعاة أى تغيرات تكون قد حدثت فى ظروف المنشأة خلال السنة الحالية .

٣/٤/٨ نموذج برنامج المراجعة :

من الصعب وضع نموذج موحد يصلح لجميع المشروعات وذلك لاختلاف الأشكال القانونية ، وطبيعة النشاط ، والتباين فى درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة بها .

ويمكن توضيح نموذج لبرنامج المراجعة كما يلى :-

برنامج مراجعة شركة ....

مكتب ......

تم إعداده بمعرفة ....

محاسبون ومراجعون

روجع بمعرفة ....

رقم السجل ( )

اسم العملية	فترة المراجعه	الوقت المقدر	الوقت الفعلى	اسم المراجع	ملاحظات
مراجعة دفتر المشتريات **الاهداف :** ١ – التحقق من تسجيل جميع المشتريات بالدفتر . ٢ – التأكد من دخول البضاعه المشتراه واثباتها بسجلات المخازن وسجلات البوابه . **الاجراءات :** ١ – مراجعة مستنديه للمثبت بدفتر يومية المشتريات مع فواتير الشراء وتقارير الفحص وسجلات المخازن والبوابه . ٢ – مراجعة حسابيه . – مراجعه مجاميع صفحات يومية المشتريات افقيا ورأسيا . – مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى . – مراجعة نقل المجاميع لدفتر اليوميه المركزيه . – مراجعة الترحيل الى الحسابات الشخصيه باستاذ مساعد المدينين . – مراجعة العمليات الحسابيه فى بعض الفواتير.					

٨/٥ أوراق المراجعة : Audit Working Papers

تتمثل أورق المراجعة فى ميزان المراجعة ، وقيود التسويات ، وتحليل الحسابات بالأستاذ العام ، والكشوف التفصيلية للأصول الثابتة والمتداولة ، ومذكرات التسوية ، وملخصات البيانات وملاحظات المراجع على بعض الأمور ، والاستفسارات التى حصل عليها من موظفى المنشأة ، وبرنامج المراجعة ، والردود على المصادقات ، ونسخة من عقد الشركة وقانونها النظامى ، ونسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية ، ونسخة من القوائم المالية النهائية ، وجميع الأوراق والبيانات الأخرى التى يقوم المراجع بتحضيرها ، أو التى يرى ضرورة إعدادها لتنفيذ مهمته .

ويتمثل الهدف من إعداد هذه الأوراق فى الآتى :

أ - تعتبر عاملاً مساعداً فى عمليات الفحص والمراجعة .

ب - تعتبر سجلاً تاريخياً بما تم من أعمال .

جـ - تحتوى على الأسس التى بنى عليها المراجع رأيه فى القوائم المالية وتمده بالمعلومات التى تساعده فى إعداد تقريره .

د - تعتبر دليل الاثبات الرئيسى على ما قام به المراجع من أعمال إذا اتهم بالإهمال فى أداء واجباته .

ويجب أن تلائم أوراق المراجعة ظروف عملية الفحص واحتياجات المراجع . ورغم أن كمية ونوع ومحتويات أوراق المراجعة قد تختلف من حالة إلى أخرى طبقاً للظروف ، إلا أنها بصفة عامة تظهر ما يلى :-

أ - البيانات الكافية لتوضيح أن القوائم المالية تتفق مع سجلات العميل .

ب - أن عملية المراجعة قد تم تخطيطها كما في حالة استخدام برامج المراجعة ، وأن عمل المساعدين قد تمت دراسته والاشراف عليه بما يفيد الالتزام بأحكام المعيار الأول من معايير العمل الميداني .

جـ - أنه قد تمت دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل لتحديد كمية الاختبارات التي ستقتصر عليها إجراءات المراجعة بما يفيد التقيد بأحكام المعيار الثاني من معايير العمل الميداني .

د - أن إجراءات المراجعة التي اتبعت والاختبارات التي أجريت للحصول على أدلة الاثبات كافية طبقا لأحكام المعيار الثالث من معايير العمل الميداني .

هـ - كيفية معالجة الاستثناءات والأمور غير العادية التي أظهرتها عملية الفحص.

و - التعليقات المختلفة التي أعدها المراجع والتي توضح النتائج التي توصل إليها بشأن النواحي الهامة في عملية المراجعة .

وأوراق المراجعة ملك للمراجع إلا أن حقوق الملكية هذه تخضع للقيود التي تنص عليها قواعد السلوك المهني بشأن عدم قيام المراجع بإفشاء أسرار العملاء ، وقد يستخدم العميل بعض هذه الأوراق للحصول على المعلومات إلا أن هذه الأوراق لا يجب إعتبارها جزءاً من سجلات العميل المحاسبية . ويجب أن يحتفظ المراجع بأوراق المراجعة لمدة كافية وذلك لمقابلة احتياجات مكتبه والتقيد بأي نصوص قانونية في هذا الشأن .

٨/٥/١ حفظ أوراق المراجعة :

يتم حفظ اوراق المراجعة في نوعين من الملفات وهما:

أ - الملف الدائم : Permanent File

ويحتوى هذا الملف على بيانات ومعلومات لها صفة الاستمرار ولا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة ، ومن أمثلة البيانات الدائمة التى يحتوى عليها الملف ما يلى :-

- تعريف بالمشروع وطبيعة أعماله وهيكله التنظيمى وإختصاصات الموظفين .
- نسخة من العقد الابتدائى والقانون النظامى للمشركة ، ونسخة من دليل الحسابات ونسخة من لائحة الحسابات .
- مذكرات وافية عن العقود التى يسرى مفعولها لمدة طويلة .
- وصف نظام الرقابة الداخلية المطبق ونتائج تقييمه .
- قوائم مالية مقارنة خاصة بعدة سنوات سابقة

ب - الملف الجارى : Current File

ويحتوى على جميع الأوراق الخاصة بالسنة الحالية محل الفحص ويحدد من سنة لأخرى ، ومن أمثلة البيانات التى يحتوى عليها الملف ما يلى :-

- المراسلات بين المراجع والمنشأة ، وملخصات محاضر جلسات مجلس الإدارة التى لها أثر على الحسابات .
- برنامج المراجعة وجميع الملاحظات والاستفسارات التى أجراها المراجع ، وقائمة الاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية والتسويات المختلفة التى أجراها المراجع .

- ميزان المراجعة ومرفقات الميزانية (الكشوف التفصيلية) ونسخة من الميزانية والحسابات الختامية .

- صورة من تقرير المراجع .

٨/٦ علامات المراجعة Audit Tick Markes

وهى الرموز أو العلامات التى يستخدمها المراجع لكل نوع من العمليات ، وهى ليست نمطية بين المراجعين ، بل لكل مكتب مراجعة رموزه وعلاماته . ومن أمثلة هذه العلاقات ما يلى :-

م توضع هذه العلامة بجانب المبلغ للدلالة على وجود مصادقة تؤيد صحة المبلغ.

ر توضع هذه العلامة بجانب أرصدة الحسابات بدفتر الأستاذ للدلالة على صحة الرصيد .

C توضع هذه العلامة على يسار الرقم للدلالة على شطبه أو إلغائه .

ك توضع بجانب أى بند بالقوائم المالية أو الحسابات الختامية للدلالة على وجود كشف تحليلى لهذا البند .

ويجب أن توضع هذه العلامات بشكل مرتب ودقيق ومنظم حتى لا تشوه الدفاتر والمستندات ، ومن الأفضل استخدام ألوان مختلفة للعلامات وللفترات المختلفة .

تذكر أن

١ - التنظيم الداخلي لمكتب المراجع تتعدد أشكاله فمنها ما يأخذ شكل منشأة فردية ، ومنها ما يأخذ شكل شركة مساهمة .

٢ - الهيكل التنظيمي لمكتب المراجع يتكون من عدد من مستويات السلطة على النحو التالي : الشركاء - المديرون (المشرفون) - المراجعون الأول - المراجعون متوسطو الخبرة - المراجعون تحت التمرين .

٣ - الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة تتمثل في قيام المراجع الخارجي بالخطوات التالية :

٣/١ الاتصال بالمراجع السابق .

٣/٢ التحقق من صحة تعيينه مراجعاً للحسابات .

٣/٣ دراسة الصناعة وجمع معلومات عن المنشأة .

٣/٤ دراسة السياسات والإجراءات المحاسبية .

٣/٥ تخطيط وتوثيق استراتيجية المراجعة .

٣/٦ التقييم المبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية .

٣/٧ فحص التقلبات الهامة .

٣/٨ الاستعانة بأحد الخبراء .

٣/٩ اجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية .

٣/١٠ تمييز العمليات التي بين أطرافها علاقة ارتباط .

٤ - برنامج المراجعة هو خطة تتضمن الأهداف الواجب تحقيقها ، والخطوات التي ستتبع في عملية الفحص والمراجعة لتحقيق هذه الأهداف ، والوقت المحدد لانهاء كل خطوة ، وتوقيع الشخص المسئول عن تنفيذها .

٥ - برامج المراجعة نوعان : ثابته (مرسومة مقدماً) وهي البرامج المطبوعة وتحتوى على كافة الخطوات الواجب اتباعها أثناء التنفيذ وهي تناسب عمليات المراجعة المتكررة ، متدرجة وهي برامج تحتوى على العناوين الرئيسية فقط ويتم استكمالها بتحديد اجراءات المراجعة أثناء التنفيذ وهي تناسب عمليات المراجعة الجديدة .

٦ - من الصعب وضع نموذج موحد لبرنامج المراجعة يصلح لجميع المشروع وذلك لاختلاف الاشكال القانونية ، وطبيعة النشاط ، والتباين في درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة بها .

٧ - أوراق المراجعة تتمثل في ميزان المراجعة ، وقيود التسويات الجردية ، وتحليل حسابات الأستاذ العام ، والكشوف التفصيلية للأصول الثابتة والمتداولة ، ومذكرات التسوية ، وملخصات البيانات ، الاستفسارات التي حصل عليها المراجع من موظفي المنشأة ، ونسخة من عقد الشركة وقانونها النظامي ، ونسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية ، ونسخة من القوائم المالية النهائية .

٨ - الهدف من أوراق المراجعة أنها تعتبر عاملاً مساعداً في الفحص والمراجعة، كما تعتبر دليل الاثبات الرئيسي على ما قام به المراجع من أعمال إذا اتهم بالاهمال في أداء واجباته .

٩ - حفظ أوراق المراجعة يتم من خلال نوعين من الملفات .

الأول : الملف الدائم ويحتوي على بيانات ومعلومات لها صفة الاستمرار ولا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة ، ومن أمثلتها التعريف بالمشروع ، نسخة من العقد الابتدائي للشركة والهيكل التنظيمي ، وصف لنظام الرقابة الداخلية ، والقوائم المالية المقارنة لعدة سنوات .

الثاني : الملف الجاري وهو يحتوي على جميع الأوراق الخاصة بالسنة الحالية محل الفحص ، ويجدد من سنة لأخرى ، ومن أمثلة البيانات التي يحتوي عليها الملف : المراسلات بين المراجع والمنشأة ، برنامج المراجعة وجميع الملاحظات والاستفسارات التي أجراها المراجع ، وقائمة الاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية ، وصورة من تقرير المراجع .

- علامات المراجعة هي رموز وعلامات يستخدمها المراجع لكل نوع من العمليات، وهي ليست نمطية بين مكاتب المراجعة ، بل لكل مكتب رموزه وعلاماته .

- علامات المراجعة يجب أن توضع بشكل مرتب ودقيق ومنظم حتى لا تشوه الدفاتر والمستندات ، ومن الأفضل استخدام ألوان مختلفة للعلامات وللفترات المختلفة .

الوحدة الدراسية التاسعة

أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية

Principles of Cash Transactions

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بالمبادىء العامة للرقابة الداخلية على العمليات النقدية بما تشمله من مقبوضات نقدية ومدفوعات نقدية ، بالإضافة إلى بيان دور المراجع الخارجى فى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على هذه العمليات النقدية .

عناصر الوحدة :

- ٩ / ١ : مقدمة .
- ٩ / ٢ المبادىء العامة للرقابة الداخلية على العمليات النقدية .
- ٩ / ٣ الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية .
- ٩ / ٤ الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية .
- ٩ / ٥ الرقابة الداخلية على المدفوعات النثرية .
- ٩ / ٦ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية .

٩ / ١ مقدمة :

تعد النقدية أكثر الأصول سيولة ، وبالتالى فإنها أكثرها عرضه للإختلاس والتلاعب عن غيرها من الأصول ، ولهذا كان من الضرورى وضع أنظمة رقابة فعالة على جميع العمليات ، وإتخاذ الإجراءات والوسائل التى تطمئن المراجع إلى دقة العمليات النقدية المثبتة بالدفاتر وإلى قيمة الرصيد النقدى الموضح بقائمة المركز المالى .

وعند قيام المراجع بفحص العمليات النقدية فإن الأهداف الرئيسية لهذا الفحص تتمثل فى الآتى :

١ - دراسة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من وجود رقابة فعالة على العمليات النقدية .

٢ - التأكد من أن رصيد النقدية الموجودة بخزائن المنشأة أو حساباتها لدى البنوك مطابق لما هو وارد بدفتر النقدية وقائمة المركز المالى فى تاريخ إعداد القوائم المالية .

٣ - التأكد من أن النقدية الموجودة بخزينة المنشأة أو حساباتها لدى البنوك هى ما يجب أن يكون موجودا فعلا فى هذا التاريخ .

والجدول رقم (١) التالى يوضح هذه الأهداف وأدلة الإثبات اللازم جمعها لتحقيقها ، والوسائل المناسبة للحصول على على هذه الأدلة .

جدول رقم (١)

الأهداف الرئيسية لفحص العمليات النقدية وأدلة الإثبات اللازم جمعها لتحقيقها والوسائل المناسبة للحصول على الأدلة .

الهدف	أدلة الاثبات	وسائل الحصول على الادلة
١ ـ دراسة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من وجود رقابة فعالة على العمليات النقدية .	وجـود نظام سليم للرقـابة الداخلية.	إستخدام قوائم الاستقصاء والاستفسار ، والملاحظة .
٢ ـ التأكد أن رصيد النقدية الموجودة بخزائن المنشأة أو حساباتها لدى البنوك مطابق لما هو وارد بدفتر النقدية وقائمة المركز المالى ، فى تاريخ إعداد القوائم المالية .	الوجود الفعلى لرصيد النقدية بخزائن المنشأة وفروعها . الحصول على إقرار كتابى من البنوك عن حقيقة أرصدة حسابات المنشأة طرفهم .	ـ الجرد العملى للنقدية الموجودة بخزائن المنشأة وفروعها . ـ المصادقات بأنواعها .
٣ـ التأكد من أن النقدية الموجودة بخزائن المنشأة أو بحساباتها لدى البنوك و المطابقة لما هو بالدفاتر فى تاريخ إعداد القوائم المالية ، هى مايجب أن يكون موجوداً فى هذا التاريخ .	ـ الدقة الحسابية لدفتر النقدية التحليلى . ـ المستندات المؤيدة للمقبوضات والمدفوعات النقدية ، وكشف حساب البنك .	ـ المراجعة الحسابية . ـ المراجعة المستندية .

وسوف نتناول بالشرح فيما يلى الإجراءات التنفيذية لمراجعة العمليات النقدية تحقيقا للأهداف السابق الإشارة إليها ، وذلك من خلال تناول النقاط التالية :

أ - أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية : وهذا ماسيتم التركيز عليه فى هذه الوحدة .

ب - إختبارات تحقيق العمليات النقدية : وهذا ماسيتم تناوله فى الوحدة الدراسية العاشرة .

٩ / ٢ المبادىء العامة للرقابة الداخلية على العمليات النقدية :

يهدف نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية إلى التأكد من الأمور التالية :

١ - التخطيط المالى المسبق لإحتياجات المنشأة من النقدية وذلك عن طريق التنبؤ بالمتحصلات والمدفوعات التى تنتج من عمليات المنشأة العادية . والموازنة النقدية هى الوسيلة الواضحة المتاحة لتحقيق هذا الغرض .

٢ - أن جميع المتحصلات النقدية التى كان يجب إستلامها قد تم إستلامها فعلا وقيدت بدقة فى حينها فى سجلات المنشأة (دفتر النقدية التحليلى) .

٣ - أن جميع المدفوعات النقدية قد تمت لأغراض مشروعه ، وإنه قد تم إعتمادها من الجهة الإدارية المختصة ، كما تم تسجيلها بدفتر النقدية التحليلى بطريقة صحيحة .

٤ - أن النقدية فى الصندوق والبنوك تظهر فى سجلات المنشأة بطريقة صحيحة، وأن هناك إجراءات كافية لحماية هذه الأموال .

هذا ويمكن تلخيص الإجراءات العامة لتحقيق الرقابة على العمليات النقدية فيما يلى :

١ - لايسمح لأى موظف بإجراء عملية من بدايتها إلى نهايتها .

٢ - التأكد من أن أمناء الخزينة (الصيارفة) ليس لهم أى علاقة بالقيد فى السجلات المحاسبية الخاصة بالنقدية (دفتر النقدية التحليلى) أو بدفاتر الأستاذ (أستاذ مساعد المدينين ، وأستاذ مساعد الدائنين) .

٣ - يفضل تركيز إستلام النقدية ما أمكن فى إدارة مركزية .

٤ - وضع نظام محاسبى سليم يكفل إنتظام قيد العمليات النقدية من مقبوضات أو مدفوعات بدفتر النقدية التحليلى .

٥ - الإشراف على إيداع المقبوضات النقدية بالبنك أولا بأول .

٦ - التحقق من أن جميع المدفوعات تتم بشيكات فيما عدا المدفوعات الصغيرة فيخصص لها صندوق المصروفات النثرية .

٧ - تشجيع العملاء على الحصول على إيصالات بالمبالغ التى دفعوها ، كما يتعين أيضا وجود رقابة على أشرطة آلات تسجيل النقدية .

٨ - وضع نظام محكم لجرد الخزينة جردا مفاجئا من وقت لآخر بواسطة لجنة مستقلة تماما عن موظفى الخزينة .

٩ - إعداد مذكرة التسوية الخاصة بحسابات البنوك بواسطة موظفين لاعلاقة لهم بإصدار الشيكات أو حيازة النقدية .

٩ / ٣ الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية :

Internal control of cash Reciepts

يهدف المراجع من تحقيق المقبوضات النقدية إلى التأكد من أن جميع هذه

المقبوضات قد سجلت بالدفاتر وتم توريدها إلى الخزينة أو إيداعها بحساب المنشأة بالبنك دون أى تلاعب فى قيمتها ، أو إبطاء فى تاريخ توريدها أو إيداعها .

وترد المقبوضات النقدية للمنشأة من مصادر متعددة فمنها مايكون نتيجة مبيعات نقدية ومنها مايرد للمنشأة بالبريد ، ومنها مايورد مباشرة إلى الخزينة بمعرفة العملاء ، ومنها مايحصل بمعرفة محصلين متجولين .

وفيما يلى نتناول مناقشة أسس الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية من مصادرها المتعددة وذلك على النحو التالى .

٩ / ٣ / ١ أسس الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية :

تزداد فرص الغش فى المبيعات النقدية بدرجة كبيرة ، وتزداد فعالية نظام الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية إذا أشترك إثنان أو أكثر من الموظفين (عدا البائع والصراف) فى أى عملية بيع . ففى المسارح ودور السينما يقوم أحد الصرافين فى شباك بيع التذاكر بالبيع إلى العملاء من دفاتر تذاكر ذات أرقام مسلسلة ، ويتم إستلام هذه التذاكر بواسطة موظف أخر قبل السماح للعميل بدخول قاعة السينما أو المسرح . وهذا الفصل فى الإختصاصات هو وسيلة فعالة لمنع الغش وتحقيق الرقابة المطلوبة .

وسوف نتناول فيما يلى الوسائل المستخدمة لتحقيق الرقابة على المبيعات النقدية.

أ - تحقيق الرقابة بواسطة آلات تسجيل النقدية : Cash Registers

فى كثير من المنشآت لاتسمح طبيعة أعمال المشروع إلا بوجود موظف واحد يقوم بعملية البيع ، وإستلام الثمن ، وتسليم البضاعة إلى العميل . وفى مثل هذه الحالة يمكن تحقيق الرقابة المطلوبة بإستخدام آلات تسجيل النقدية ، أو الآلات التى تقوم بكتابة

الفواتير وتحتفظ بإحدى صور الفواتير داخل الآلة ، وتتمتع آلات تسجيل النقدية بالميزات الرقابية التالية :

١ - إظهار قيمة البضاعة المباعة بطريقة مرئية على شاشة الآلة أمام العميل .

٢ - تقوم الآلة بإعداد إيصال مطبوع بتفاصيل البضاعة المباعة .

٣ - يتم تسجيل قيمة مبيعات اليوم الكلية على شريط داخل الآلة .

وفى نهاية اليوم يقوم الموظف المسئول عن كل آلة بعد النقدية الموجودة لديه . وتسليمها دون معرفة مجموع مبيعات اليوم المسجلة داخليا بالآلة . ويقوم أحد المشرفين من إدارة الحسابات بقراءة الآلة عن طريق إدخال مفتاح بها فيتسبب ذلك فى قيام الآلة بطبع مجموع مبيعات اليوم على شريط داخل الآلة .

ب - آلات كتابة الفواتير : Form - writing Machines

تستعين كثير من المنشآت بهذه الآلات لتحقيق الرقابة المطلوبة على المبيعات النقدية وتقوم هذه الآلات بتغذية نموذج لفاتورة البيع من ثلاث صور فى المكان المعد لذلك فى الآلة . ويقوم البائع بكتابة فاتورة البيع فتقوم الآلة بإخراج صورتين من فاتورة البيع وتبقى الصورة الثالثة فى درج مقفل داخل الآلة . وبهذه الطريقة لايمكن التلاعب فى الصورة الموجودة داخل الآلة .

جـ - أنظمة نقطة المبيعات الإلكترونية :

Electronic Point of Sale Systems

يقوم العديد من متاجر التجزئة الكبيرة بإستخدام أنواع خاصة من آلات تسجيل النقدية الإلكترونية والتى تستخدم جهاز كمبيوتر إستخداما مباشرا On-line ، وتقوم الآلة بقراءة السعر والبيانات الأخرى من بطاقات خاصة للثمن ملصقة على البضاعة

ويقوم البائع بتمرير عصا صغيرة متصلة بالكمبيوتر فوق بطاقة الثمن فتقوم آلة تسجيل النقدية الإلكترونية بتسجيل عملية البيع بسعرها الصحيح . وبذلك يقل الخطر الذى ينشأ من قيام البائعين بتسجيل البضاعة بسعر خاطىء ، وبالإضافة إلى الرقابة التى تحققها هذه الآلة على المبيعات النقدية فإنه يمكن برمجتها للقيام بوظائف أخرى عديدة منها إستكمال القيود مباشرة فى حسابات العملاء ، وإعداد بيانات مطبوعة بتحليل المبيعات طبقا لنوع المنتج ، أو أسماء البائعين ، أو مبيع ت كل قسم ، أو كل نوع من المبيعات .

٩ / ٣ / ٢ الرقابة الداخلية على المقبوضات التى ترد بالبريد :

فى كثير من المنشآت الصناعية ، ومنشآت البيع بالجملة تتكون المقبوضات النقدية بصفة رئيسية من الشيكات أو الحوالات البريدية التى ترد من العملاء بطريق البريد ، وفى هذه الحالة فإن الإجراءات المعتادة لتحقيق الرقابة على مثل هذا النوع من المقبوضات تتلخص فى الآتى :-

١ - يعهد إلى موظف مسئول بالمنشأة بمهمة إستلام البريد الوارد وفض الخطابات ، فإن كانت تحتوى على حوالات بريدية أو شيكات ظهرها بإسم المنشأة وختمها بخاتم (غير قابل للتحويل) .

٢ - يعهد إلى موظف آخر بإعداد كشف بالحوالات البريدية والشيكات الواردة ، ويبين هذا الكشف إسم العميل أو رقمه ، وقيمة الحوالة أو الشيك الوارد . ويحرر هذا الكشف من أصل وعدة صور .

- يرسل الأصل مع الحوالات أو الشيكات إلى أمين الخزينة (الصراف) .

- صورة يحتفظ بها الموظف الذى قام بفتح البريد بعد أن يوقع عليها أمين الخزينة بما يفيد إستلامه للحوالات البريدية والشيكات .

- صورة ترسل إلى قسم الحسابات أو إلى المراقب المالى للتسجيل من واقعها ، فى الدفاتر المحاسبية المختصة .

٣ - يقوم أمين الخزينة فى نهاية كل يوم بإيداع الشيكات الواردة فى البنك ، أو تحصيل الحوالات البريدية وإيداع قيمتها بالكامل فى البنك ، وإثبات ذلك فى سجل المتحصلات الخاص به (سجل حركة النقدية) .

٤ - يقوم أحد موظفى قسم الحسابات بتحرير إيصالات عن جميع المبالغ الواردة من دفاتر إيصالات مطبوعة بأرقام مسلسلة ، ويحرر هذا الإيصال من أصل وصورة يرسل الأصل للعميل وتبقى الصورة بالدفتر . كما يقوم موظف آخر بالتسجيل من واقع الكشف بدفتر النقدية التحليلى (جانب المقبوضات) ، ويقوم موظف ثالث بالترحيل إلى الجانب الدائن من حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين .

٥ - يقوم موظف مختص من إدارة الحسابات فى نهاية كل يوم بمقارنة الكشف الذى أرسل إلى إدارة الحسابات والمراقب المالى مع القيود المثبتة بدفتر النقدية التحليلى ، ومع حوافظ الإيداع بالبنك ، كما يقوم بمراجعة كشوف حساب البنك مع دفتر النقدية التحليلى مرة على الأقل كل شهر ، وإعداد مذكرة التسوية .

هذا وينبغى الإشارة إلى أنه لكى يكون نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالا يجب بالإضافة إلى ماسبق ، مطابقة أرصدة دفتر أستاذ مساعد المدينين مع حساب إجمالى المدينين الموجود بدفتر الأستاذ العام بصفة دورية .

وفى بعض البلاد تقوم بعض الشركات التى تتلقى مبالغ كثيرة بالبريد بإستخدام مايسمى "Lock box system" وبموجب هذا الإجراء يرسل العملاء شيكاتهم رأسا على صندوق بريد بإسم بنك المنشأة ، ويقوم البنك بإستلام البريد الوارد من هذا

الصندوق البريدى عدة مرات يوميا ، وقيد هذه الشيكات لحساب المنشأة لديه ، ثم يرسل للمنشأة قائمة بهذه المبالغ ، ومن مزايا هذا الإجراء إنتفاع المنشأة فى الحال بالمبالغ الواردة من العملاء بجانب تقليل فرص التلاعب بواسطة موظفى المنشأة .

٩ / ٣ / ٣ الرقابة الداخلية على المقبوضات التى ترد رأسا لخزينة المنشأة :

يرغب بعض العملاء فى سداد المستحق عليهم نقدا فى خزينة المنشأة ، وهنا يجب أن تتبع الخطوات التالية لتحقيق الرقابة على مثل هذه المقبوضات :

١ – يقوم موظف مختص بإدارة الحسابات بتحرير إذن توريد نقدية – من دفاتر إيصالات مطبوعة بأرقام مسلسلة – من أصل وصورتين ، يسلم الأصل وصورة للعميل للتوجه بهما إلى الخزينة وتحفظ الصورة الثانية بالدفتر ، ويقوم الموظف المختص بتسجيل هذه الإيصالات فى كشف يوضح فيه إسم العميل ورقم الإيصال والمبلغ .

٢ – يطلب من العميل التوجه إلى الخزينة لتوريد المبلغ . فيقوم العميل بتسليم إذن التوريد (الأصل والصورة) إلى أمين الخزينة (الصراف) مع النقدية المراد توريدها ، فيراجع أمين الخزينة الإذن ، وبعد تحققه من مطابقة النقدية لما هو موضح بالإذن يقوم أمين الخزينة بختم أصل إذن التوريد بما يفيد توريد المبلغ وتسليمه للعميل ، ويحتفظ بصورة كمستند للقيد فى سجل أو كشف حركة النقدية الواردة .

٣ – فى نهاية اليوم تتم مطابقة الكشف الذى تم إعداده بإدارة الحسابات مع كشف أو سجل حركة النقدية المعد بواسطة أمين الخزينة ، وبعد هذه المطابقة يقوم موظف من إدارة الحسابات بالقيد فى دفتر النقدية التحليلى ، ثم يقوم موظف آخر بترحيل المبالغ إلى حسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد .

٤ - يقوم أمين الخزينة بإيداع جميع المتحصلات التى تمت خلال اليوم فى الحساب الجارى للمنشأة بالبنك ، ويتسلم قسيمة إيداع نقدية من البنك تفيد ذلك .

٥ - يقوم الموظف المختص بإدارة الحسابات بإجراء مطابقة بين قسائم الإيداع بالبنك ، ودفتر النقدية التحليلى مع الكشف الذى سبق إعداده بإدارة الحسابات بمقبوضات اليوم .

٩ / ٣ / ٤ الرقابة الداخلية على المقبوضات بمعرفة المحصلين المتجولين :

يلاحظ أن بعض المنشآت تقوم بتكليف محصلين متجولين بالمرور على العملاء وتحصيل مابذمتهم من ديون للمنشأة . ويجب فى مثل هذه الأحوال إتباع الخطوات الآتية لتحقيق نظام دقيق لرقابة هذه المتحصلات :

١ - التأمين على هؤلاء المحصلين ضد خيانة الأمانة بما يتناسب مع المبالغ المصرح لهم بتحصيلها .

٢ - تحديد إختصاصات كل محصل والمنطقة التى له حق التحصيل فيها .

٣ - يزود كل محصل بعدد من دفاتر الإيصالات المطبوعة بأرقام مسلسلة . ويتم تسجيل صرف هذه الدفاتر إلى المحصلين فى سجلات خاصة ، والتنبيه بضرورة إستخراج إيصال من أصل وصورة عن كل مبلغ يحصل ، يسلم الأصل للعميل ويحتفظ بالصورة فى الدفتر ، كما يجب أن ينص فى الإيصال بصورة واضحة على أنه إيصال مؤقت وأن المنشأة لاتعترف إلا بالإيصال الرسمى الذى يرسل فيما بعد للعميل .

٤ - فى نهاية اليوم يقوم المحصل بإعداد كشف بأسماء العملاء الذين سددوا

مبالغ ، وقيمة ماسددوه ، وأرقام الإيصالات المؤقتة التى إستخرجت لهم . ويراجع هذا الكشف مع صور الإيصالات الموجودة بالدفتر . ويتم توريد المتحصلات مرفقا بها الكشف إلى أمين خزينة المنشأة بعد الحصول على توقيع أمين الخزينة بما يفيد إستلامه للمبالغ الموردة .

٥ -- يقوم أمين الخزينة بتسجيل النقدية فى سجل أو كشف حركة النقدية الواردة ، والتأشير على الكشف بما يفيد توريد المبالغ ، ويرسل إلى إدارة الحسابات .

٦ – يقوم موظف مختص بإدارة الحسابات بتسجيل المبالغ الموردة فى دفتر النقدية التحليلى ، يقوم موظف آخر بترحيل المبالغ الموردة لحسابات العملاء فى دفتر أستاذ مساعد المدينين ، على أن يتم تحرير إيصالات رسمية ترسل إلى العملاء مع خطاب من المنشأة .

٧ – إذا تعذر على المحصل توريد المبالغ المحصلة إلى خزينة المنشأة فعليه – بناء على تعليمات صريحة – إيداع تلك المبالغ بحساب المنشأة بالبنك ، على أن يرسل صورة من قسيمة إيداع البنك مع كشف تفصيلى بالمبالغ المحصلة إلى إدارة الحسابات .

٨ – بالنسبة للشيكات التى يتسلمها المحصلين من العملاء فهذه يجب أن تكون معنونة بإسم المنشأة ويجب إرسالها إلى المنشأة لتظهيرها ، وقيدها بالدفاتر ، وإرسالها بحافظة إيداع إلى البنك لإضافة قيمتها لحساب المنشأة لديه .

٩ / ٤ الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية :

Internal control of cash Disbursements

سبق أن أوضحنا أن جميع المدفوعات – ماعدا المدفوعات النثرية – يجب أن تتم بشيكات لما تتمتع به الشيكات من المزايا التالية :

أ - سهولة تحقيق الرقابة على المدفوعات عن طريق حصر السلطة التى تصرح بالصرف فيمن لهم حق التوقيع على الشيكات .

ب - الإقتصاد فى حجم النقدية التى يجب الإحتفاظ بها فى خزينة المنشأة ورغم أن الشيكات لها مزايا رقابية عديدة فى حد ذاتها إلا أنه يجب إتخاذ الإجراءات الرقابية التالية للحصول على أقصى حماية ممكنة :

١ - يتعين إستخدام دفاتر شيكات مطبوعة ومسلسلة . وبالنسبة للشيكات التالفة يجب التأشير عليها بوضوح بكلمة "لاغى" حتى يبطل إستعمالها ويجب حفظها بترتيب تسلسلها الرقمى ، كما يجب أن تكون هناك رقابة سليمة على دفاتر الشيكات غير المستعملة .

٢ - يجب أن ينحصر حق مراجعة المستندات وإعتمادها للصرف فى عدد قليل من المسئولين .

٣ - يجب الإستعانة بالحاسب الآلى - إن أمكن - فى طباعة مبالغ الشيكات لمنع محاولة التلاعب فى مبلغ الشيك .

٤ - الأشخاص الذين لهم حق التوقيع على الشيكات (عادة المراقب المالى أو مدير الإدارة المالية) يتعين عليهم القيام بمراجعة عامة للمستندات المرفقة بالشيك قبل توقيعه . وبعد التوقيع على الشيك يجب تخريم المستندات المرفقة أو التأشير عليها بما يفيد الدفع .

٥ - يجب أن تحرر جميع الشيكات بإسم شخص طبيعى أو بإسم إحدى الشركات ، ولا يجب تحرير شيكات على بياض أو لحامله .

٦ - الشيكات التى تم توقيعها يجب تصديرها بالبريد تحت إشراف الموظف المسئول الذى قام بتوقيعها ، ولايجب بأى حال من الأحوال أن تعاد هذه الشيكات إلى الشخص الذى قام بإعدادها .

٧ - عدم إستخدام شيكات "بدل فاقد" إلا بعد إتخاذ الإحتياطيات اللأزمة للتأكد من فقد الشيك الأصلى .

٨ - الأشخاص الذين لهم حق التوقيع على الشيكات يجب ألا يكون لهم أى إتصال :

أ - بدفتر النقدية التحليلى ، أو بصندوق المصروفات النثرية ، أو بالدفاتر المتعلقة بهذه العمليات .

ب - بإعتماد المستندات للصرف .

جـ -بالترحيل إلى حسابات الأستاذ .

٩ - يتعين إعداد مذكرة التسوية عن حسابات المنشأة مع البنوك مرة على الأقل كل شهر ، ويجب إعداد مذكرة التسوية بواسطة شخص لاعلاقة له بإعتماد المدفوعات النقدية أو التوقيع على الشيكات .

١٠- يجب تتبع الشيكات المعلقة والتى لم تقدم للصرف لمدد طويلة وعند اللزوم يجب عرض هذه الشيكات على شخص مسئول للتصرف فيها .

٩ / ٥ الرقابة الداخلية على المدفوعات النثرية :

من المبادىء الهامة فى الرقابة الداخلية على المدفوعات ـ والتى سبق لنا الإشارة إليها ـ ضرورة الصرف عن طريق الشيكات . إلا أنه إستثناء لهذا المبدأ الهام فإن هناك

بعض المدفوعات النثرية الصغيرة يتبع فى صرفها نظام السلفة المستديمة

Imprest System

ويقوم هذا النظام على إعطاء موظف مسئول مبلغا معينا للصرف منه على المدفوعات النثرية الصغيرة . وكلما قاربت السلفة على الإنتهاء يقوم الموظف بإتخاذ الإجراءات اللازمة لتجديدها أو إستعاضتها ، وذلك بأن يقدم المستندات الدالة على الصرف من السلفة التى بعهدته ويطلب إستعاضة هذه المبالغ فتعود السلفة إلى ماكانت عليه وهكذا .

ونظام السلفة المستديمة يفسح المجال للتلاعب والإختلاسات ولذلك كان من الواجب احكام الرقابة الداخلية على هذا النظام ، وهذا يتطلب مراعاة التالى :

١ – تحديد بنود المصروفات التى تصرف من السلفة .

٢ – تحديد قيمة السلفة التى يعهد بها إلى موظف مسئول وذلك فى حدود إحتياجات المنشأة ، على أن لايكون لهذا الموظف أى علاقه بالعمليات النقدية أو السجلات المحاسبية .

٣ – يتطلب الأمر وجود مستند (إن أمكن) عن كل مبلغ يصرف من صندوق المصروفات النثرية ، وفى حالة عدم توافر مستند خارجي يحرر إذن صرف يوقع عليه الموظف الذى بعهدته السلفة على أن يعتمد بواسطة شخص مسئول .

٤ – وضع نظام محاسبى دقيق يكفل إنتظام قيد هذه المدفوعات بدفتر تحليلى مبوب (دفتر صندوق المصروفات النثرية) .

٥ – وضع نظام دقيق لإستعاضة السلفة من وقت لآخر كلما قاربت على الإنتهاء ،

وأن تكون الإستعاضة عن طريق سحب شيك بعد تقديم كافة المستندات المؤيدة للمبالغ المنصرفة من أصل السلفة وبعد مراجعة هذه المستندات مراجعة دقيقة والتأكد من صحتها .

٦ - يجب أن يتم جرد النقدية الموجودة فى عهدة الموظف المختص جردا فعليا مفاجئا من آن لآخر .

٩ / ٦ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية :

تعتبر الخطوة الأولى فى عمل المراجع للتحقق من صحة العمليات النقدية المسجلة بالدفاتر والسجلات هى دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ، وسوف نتناول ذلك من خلال مناقشة النقاط التالية :

٩ / ٦ / ١ توصيف نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية :

فى حالة المنشآت الصغيرة يقوم المراجع عادة بإعداد بيان مكتوب بنظام الرقابة الداخلية المستخدم بناء على مناقشات المراجع مع العميل وموظفيه ، وملاحظته بما يحدث فعلا بالمنشأة . أما بالنسبة للمنشآت الكبيرة فتستخدم عادة خرائط التدفق ، أو قوائم الإستقصاء لوصف نظام الرقابة الداخلية المستخدم . ومن أمثلة الأسئلة التى تتضمنها قائمة الإستقصاء فيما يتعلق بالمدفوعات النقدية ما إذا كانت جميع المدفوعات (ماعدا المدفوعات النثرية) تتم بشيكات من دفاتر شيكات مسلسلة ، وهل يتم التأشير على الشيكات التالفة بوضوح بكلمة "لاغى" ، وهل حق التوقيع على الشيكات ينحصر فى عدد قليل من المسئولين ، وهل يتم ختم المستندات المرفقة بالشيكات بكلمة "دفع" حتى لايعاد إستخدامها من جديد .... إلخ . وتتناول قائمة الإستقصاء أو خرائط التدفق ، أو الوصف المكتوب جميع أوجه العمليات النقدية بأنواعها المختلفة من مقبوضات ومدفوعات .

٩ / ٦ / ٢ متابعة عينة من كل نوع رئيسى من العمليات خلال النظام :

يتمثل الغرض الرئيسى لإختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية فى التأكد من أن الوصف المكتوب لنظام الرقابة الداخلية هو المنفذ فعلا . ويتم تحقيق ذلك بالحصول على عينة صغيرة من كل نوع رئيسى من العمليات ومتابعة مايحدث لهذه العينة خلال إجراءات نظام الرقابة الداخلية الذى يستخدمه العميل سواء كانت مقبوضات نقدية أو مدفوعات نقدية .

٩ / ٦ / ٣ مراجعة مجاميع دفتر النقدية التحليلى ومراجعة الترحيلات إلى حسابات الأستاذ :

تهدف مراجعة مجاميع دفتر النقدية التحليلى الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات إلى التأكد من صحة هذه المجاميع من الناحية الحسابية . ويتوقف مدى هذه الإختبارات على نظام الرقابة الداخلية المستخدم ، فإذا كان أمين الخزينة (الصراف) له إتصال بالدفاتر المحاسبية ، ففى هذه الحالة يجب مراجعة هذه المجاميع بالكامل ، حيث هناك حالات تمت فيها تغطية إختلاسات نقدية عن طريق تقليل مجموع خانة البنك فى جانب المقبوضات أو زيادة خانة البنك فى جانب المدفوعات . كما يجب مراجعة ترحيل مجاميع دفتر النقدية التحليلى إلى الحسابات المختصة بدفاتر الأستاذ العام (أو إلى اليومية العامة فالأستاذ العام) لكل من جانب المقبوضات وجانب المدفوعات .

٩ / ٦ / ٤ مراجعة كشوف الشيكات الواردة مع يومية المقبوضات النقدية وحوافظ الإيداع بالبنـك ومراجعة الترحيلات إلى أستاذ المدينين :

يتعين على المراجع أن يتحقق من أن جميع المقبوضات قد أودعت فى البنك بالكامل بشرط ألا يتأخر ذلك عن ثانى يوم من أيام العمل ، ولذلك يقوم المراجع بمراجعة تفاصيل كشوف الشيكات الواردة مع حوافظ (أو قسائم) الإيداع فى البنك ، ومع القيود التى تم إثباتها بيومية المقبوضات النقدية (الجانب المدين من دفتر النقدية التحليلى) ، وأيضا مراجعة الترحيلات إلى حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين .

٩ / ٦ / ٥ إعداد مذكرة التسوية بين سجلات البنك وسجلات المنشأة عن العمليات النقدية التى تمت فى شهر أو أكثر من شهر :

يعتبر إعداد مذكرة التسوية لرصيد حساب البنك بين سجلات البنك وسجلات المنشأة أهم وأشمل إختبار لنظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية ، فإذا أسفر عن إعداد مذكرة التسوية تطابق رصيد حساب البنك بالدفاتر مع الرصيد من واقع كشف حساب البنك والمستخرج من سجلات البنك ، فإن هذا يعد مؤشرا على صحة المعالجة المحاسبية للمقبوضات والمدفوعات النقدية بحيث يمكن الإعتماد على دقة السجلات المحاسبية الخاصة بهذه العمليات ، بالإضافة إلى أنّ القيام بهذا العمل يساعد المراجع على معرفة ما إذا كانت الأنظمة الرقابية الموضوعة تطبق فعلا بدقة وفعالية فى الواقع العملى .

٩ / ٦ / ٦ تحقيق المقبوضات النقدية والإيداعات بالبنك خلال فترة الإختبار :

حتى يتسنى للمراجع أن يتحقق من نظام الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية والإيداعات بالبنك فيجب أن يقوم بإعداد كشف بالإيداعات أو الشيكات الواردة التى تظهر بكشف حساب البنك ثم يقارن هذا الكشف مع المسجل فى جانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلى ، وتشمل هذه المقارنة تواريخ الإيداع المختلفة فى البنك مع تاريخ إستلام المنشأة لتلك المبالغ أو الشيكات ، ومن المرغوب فيه أن يتم هذا الإختبار لعدد من الأيام . كما يتعين على المراجع القيام بتحقيق الخصم المسموح به خلال فترة الإختبار وذلك بالرجوع إلى الفواتير ومدة الإئتمان وتواريخ الدفع ، ومعدل الخصم الذى تمنحه المنشأة .

٩ / ٦ / ٧ تحقيق المدفوعات النقدية خلال فترة الإختبار :

حتى يتأكد المراجع من أن إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة للمدفوعات النقدية قد تم تنفيذها بدقة فيجب عليه أن يتحقق من أن المدفوعات النقدية قد تم قيدها بالكامل بطريقة صحيحه ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع أن يقوم بمراجعة المدفوعات مستنديا مع الأدلة المدعمة لها مثل فواتير الموردين ، وكشوف الأجور وإيصالات السداد ، ومن الإجراءات الهامة التى يتعين القيام بها هو التأكد من المحاسبة عن جميع الشيكات المستخدمة خلال فترة الإختبار عن طريق مراجعة تسلسلها .

٩ / ٦ / ٨ تحقيق العمليات النقدية الخاصة بواحد أو أكثر من حسابات المصروفات :

يتعين على المراجع لإختبار تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على المصروفات أن

يقوم بالمراجعة المستندية لحساب أو أكثر من حسابات المصروفات ذات الطبيعة العامة مثل حساب المصروفات العمومية أو المتنوعة أو الحسابات التى يحتمل أن تحتوى على بعض البنود الشخصية مثل حساب مصروفات الضيافة . ففى كثير من الأحيان قد يحمل هذه الحسابات بمدفوعات غير نظامية لذلك فإن قيام المراجع بفحص وتحليل المدفوعات النقدية الخاصة بأحد هذه الحسابات قد تحمل مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمدفوعات النقدية ، ويتوقف مدى الإختبارات التى يقوم بها المراجع فى هذا الشأن على كمية الأخطاء التى يكتشفها ، وطبيعة هذه الأخطاء .

٩ / ٦ / ٩ التحرى عن أى شيكات صادرة لأمر الحامل أو "نقدا" :

إن إصدار شيكات لأمر "حامله" أو لأمر "نقدا" يعتبر من الأمور التى تخالف مبدأ من مبادىء الرقابة الأساسية والتى تحتم وجود توثيق لكل مبلغ مدفوع ، وهذه الشيكات لاتتطلب تظهيرا ، ولذلك فليس هناك دليل على شخصية مستلم هذه المبالغ ، ويتعين على المراجع أن يطالب المنشأة بعدم تشجيع إصدار مثل هذه الشيكات .

ويتطلب تحقيق مثل هذا النوع من الشيكات فحص الأدلة المستندية المؤيدة لها ، وتحليل الحسابات التى حملت بها هذه المبالغ ، وسؤال الموظفين المختصين ، وعلى المراجع أن يمارس خبرته المهنية بدقة فى هذا الخصوص فهناك خطورة أن تستخدم هذه الشيكات فى إختلاس بعض أموال المنشأة .

٩ / ٦ / ١٠ فحص الشيكات التى تمثل مدفوعات كبيرة أو غير عادية إلى الأطراف ذوى العلاقة الخاصة :

يجب أن يقوم المراجع بفحص الشيكات المدفوعة للمديرين وكبار الموظفين (فيما عدا شيكات المرتبات والمكافآت والبدلات) أو للشركات التابعة أو ذات المصلحة المشتركة

فحصا دقيقا لتحديد ما إذا كانت قد تم التصريح بها وإعتمادها وتسجيلها بالدفاتر ، وأنه قد تم الإفصاح عنها بطريقة كافية فى القوائم المالية ، ولكن يتأكد المراجع من أن هذه المدفوعات النقدية للأطراف ذوى العلاقة الخاصة قد تم إعتمادها وقيدها بالدفاتر بطريقة صحيحة فيجب عليه أن يتحقق من أن العملية مؤيدة بمستندات كافية ، ورحلت إلى الحسابات الصحيحة ، وتم إعتماد هذا المبلغ من شخص مسئول خلاف الشخص الذى إستلم هذه المبالغ . فإستلام أحد الموظفين لشيك كسلفة وترحيل هذا المبلغ إلى الجانب المدين من حساب المصروفات العمومية أو المتنوعة يعتبر وسيلة سهلة للحصول على أموال المنشأة دون أن يكون هناك إلتزام برد هذه المبالغ إلى المنشأة لعدم وجود قيد محاسبى يثبت هذه السلفة .

٩ / ٦ / ١١ تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعمليات النقدية :

بعد إستكمال المراجع للإجراءات الرقابية التى وردت فى النقاط السابقة فإنه يصبح فى وضع يمكنه من تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة ، والحكم على درجة كفاءته . فتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يتعين أن يصف نقاط الضعف ونقاط القوة فى النظام ، ومايترتب على ذلك من تضييق أو توسيع فى إجراءات المراجعة ، والتوصيات التى سترفع إلى إدارة المنشأة فى التقرير الذى سيقدمه إليها بشأن نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعمليات النقدية .

وبعد قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية يقوم بتصميم إجراءات تحقيق العمليات النقدية والأرصدة ، وهذا ماسنتناوله فى الوحدة الدراسية التالية .

تذكر أن

١ – هدف المراجع الخارجي من دراسة نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية هو التأكد من وجود نظام رقابة فعاله على العمليات النقدية ، والتأكد من أن رصيد النقدية الموجود بخزائن المنشأة أو حساباتها لدى البنوك مطابق لما هو وارد بدفتر النقدية وقائمة المركز المالي في تاريخ إعداد القوائم المالية .

٢ – تحقيق المراجع الخارجي للمقبوضات النقدية بهدف التأكد من أن جميع هذه المقبوضات قد سجلت بالدفاتر وتم توريدها إلى الخزينة ، أو إيداعها بحساب المنشأة بالبنك دون أى تلاعب فى قيمتها ، أو ابطاء في تاريخ توريدها أو إيداعها .

٣ – أسس الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية تتمثل في تحقيق الرقابة عليها أما بواسطة آلات تسجيل النقدية ، أو آلات كتابة الفواتير ، أو أنظمة نقطة المبيعات الإلكترونية .

٤ – الرقابة الداخلية على المقبوضات التى ترد بالبريد ، أو تلك التي تورد رأسا لخزينة المنشأة ، أو تحصل بمعرفة المحصلين المتجولين تقتضي تقسيم العمل بحيث يقوم الموظف بمراجعة عمل الموظف الأخر بجانب الإحتفاظ بمجموعة دفترية ومستندية بجانب الإستعانة بالحسابات الإجمالية .

٥ – الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية تقتضي إستخدام الشيكات ما أمكن والإستعانة بمذكرة تسوية البنك فى تحقيق الرقابة على أرصدة المنشأة بالبنوك .

٦ – الرقابة الداخلية على المدفوعات النثرية تتم عن طريق نظام السلفة المستديمة مع تحديد بنود المصروفات الواجب صرفها من السلفة ووضع نظام دقيق لإستعاضة السلفة من وقت لآخر .

٧ - دراسة نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية يستلزم توصيف النظام ، ومتابعة عينة من كل نوع رئيسي من العمليات النقدية خلال النظام ، ومراجعة كشوف الشيكات الواردة مع يومية المقبوضات النقدية وحوافظ الإيداع بالبنك ، وتحقيق المدفوعات النقدية خلال فترة الإختبار بجانب فحص الشيكات التى تمثل مدفوعات كبيرة أو غير عادية إلى الأطراف ذوى العلاقة الخاصة .

٨ - تقييم نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية يتم بغرض تعرف المراجع الخارجي على نقاط الضعف والقوة فى النظام وما يترتب علي ذلك من تضييق أو توسيع فى نطاق الإختبارات وإجراءات المراجعة ثم تقديم التوصيات إلى إدارة المنشأة بشأن نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية .

الوحدة الدراسية العاشرة

إختبارات تحقيق العمليات النقدية

Verification of Cash Transactions

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بالإجراءات التي يتبعها المراجع الخارجي عند جرد الخزائن والقيام بتحقيق العمليات النقدية ، وما يجريه من إختبارات وفقا لبرنامج المراجعة الذي أعده لمراجعة وفحص العمليات النقدية .

عناصر الوحدة :

- ١/١٠ مقدمه .
- ٢/١٠ جرد الخزائن .
- ٣/١٠ طلب شهادة من البنوك .
- ٤/١٠ المراجعة الحسابية لدفتر النقدية التحليلي .
- ٥/١٠ المراجعة الحسابية لعمليات التحصيل والسداد .
- ٦/١٠ مطابقة دفتر النقدية التحليلي مع كشف حساب البنك .
- ٧/١٠ مراجعة مذكرة التسوية المعدة في نهاية السنة .
- ٨/١٠ مذكرة التسوية وكيفية إعدادها .

١/١٠ مقدمه :

بعد قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية ، يبقى أمامه أن يفحص العمليات النقدية ، والأرصدة فى نهاية السنة المالية بهدف التأكد من أن هذه الأرصدة المبينه بدفاتر المنشأة موجودة فعلا بخزائن المنشأة أو مودعة فعلا بالبنك ، وأنها أيضا تمثل مايجب أن يكون موجودا فعلا .

وفيما يلى الإجراءات التنفيذية لمراجعة العمليات النقدية والتى تمثل برنامج المراجعة الذى يجب أن يقوم به المراجع لتحقيق العمليات النقدية .

٢/١٠ القيام بجرد الخزائن :

يتم التحقق من وجود النقدية بخزائن المنشأة وفروعها عن طريق إجراء جرد فعلى لها يراعى فيه مايلى :

أ - يجب أن يكون الجرد مفاجئا أى ليس من الضرورى أن يتم فى آخر يوم من السنة المالية بل يمكن أن يجرى مثلا قبل هذا التاريخ أو بعده ، وذلك لتحقيق عنصر المفاجأة هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن المراجع لايستطيع أن يحضر جرد خزائن جميع عملائه فى يوم واحد (تاريخ نهاية السنة المالية) أو جرد خزائن المنشأة وفروعها فى نفس اليوم .

على أن يراعى إذا تم الجرد قبل تاريخ نهاية السنة المالية أو بعده ، فينبغى أن تراجع المقبوضات والمدفوعات النقدية التى تمت بين تاريخ الجرد وتاريخ نهاية السنة وتعد التسوية اللازمة للوصول إلى رصيد النقدية الحقيقى بالخزائن فى تاريخ نهاية السنة المالية (تاريخ الميزانية) .

ب – يتأكد المراجع من إتمام القيد بدفتر النقدية التحليلى وإستخراج أرصدة الخزائن فى تاريخ الجرد .

جـ – ضرورة تواجد أمين الخزينة وكذلك موظف مسئول من المنشأة أثناء إتمام عملية الجرد .

د – تجرد جميع الخزائن وكافة الأصول الأخرى السهلة التحويل إلى نقدية وذلك فى وقت واحد . كما تشمع الخزائن التى يتم جردها حتى يتم الإنتهاء من جرد الخزائن الأخرى تفاديا لنقل نقدية من خزينة جردت فعلا إلى خزينة لم تجرد بعد لتغطية عجز فى هذه الاخيرة .

هـ – الحصول على شهادة من إدارة المنشأة تفيد مسئوليتها عن جرد الخزائن بفروعها والتى لم يتمكن المراجع من زيارتها وجرد خزائنها .

و – بعد الإنتهاء من عملية الجرد يجب إعداد محضر الجرد الذى يتضمن مايلى:

– نتائج عملية الجرد وقيمة النقدية الموجودة فعلا .

– تاريخ الجرد .

– إثبات أى زيادة أو عجز بالنقدية الموجودة عما هو مسجل بالدفاتر ، والإجراءات التى أتخذت لتسويتها وتعديل الأرصدة النقدية .

– توقيع أعضاء اللجنة القائمة بالجرد .

٣/١٠ طلب شهادة من البنوك :

للتحقق من وجود النقدية لدى البنوك سواء على شكل حسابات جارية أو حسابات ودائع أو إعتمادات مستندية أو سحب على المكشوف ، تطلب المنشأة من البنوك التى تتعامل معها أن ترسل إلى المراجع مباشرة شهادات توضح أرصدة كافة

الحسابات المفتوحة لديها للمنشأة وذلك فى تاريخ الميزانية . ويقوم المراجع بمطابقة ماجاء بهذه الشهادات مع الأرصدة الدفترية . ويلاحظ أن :

- هذه الشهادات تتضمن فقط الأرصدة وليس تفاصيل العمليات بعكس كشوف حساب البنك والتى تتضمن تفاصيل عمليات السحب والإيداع بجانب الأرصدة .

- هذه الشهادات ترسل إلى المراجع مباشرة عكس مايحدث فى كشوف حساب البنك والتى ترسل بصفة دورية إلى المنشأة .

- هذه الشهادات ترسل فقط للمراجع عند طلبها ، ويتم هذا الطلب بمعرفة المسئولين فى المنشأة .

ويبين الشكل رقم (٣) التالى نموذج لشهادة بالأرصدة مرسلة من البنك :

بنك ....

تحريرا فى / / ١٩

السيد/مراجع (مراقب) حسابات شركة ......

تحية طيبة وبعد

نتشرف بأن نحيط سيادتكم علما بأن أرصدة حسابات شركة ...... المبينة بدفاترنا فى ٣١/١٢/ ١٩ كالاتى :

أولا : حسابات جارية :

عملات محلية ..... (رصيد .....)

عملات أجنبية .... (رصيد .....)

ثانيا : إعتمادات مستندية لعملات أجنبية :

دولارات .....

أسترليني ....

أخرى ......

ثالثا : تسهيلات إئتمانية :

بضمان بضائع ....

بضمان كمبيالات ....

بضمان عقارات ....

بضمان أخرى ....

رابعا : كمبيالات :

مودعة للتحصيل ....

مودعة بضمان لسلف ......

خامسا : أوراق مالية :

- مودعة كأمانة .....

- مودعة كضمان لسلف ......

سادسا : حسابات أخرى ...... :

عن بنك ...... | خاتم البنك .... | عن بنك (توقيع المسئول)

٤/١٠ المراجعة الحسابية لدفتر النقدية التحليلى :

تشمل هذه المراجعة الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة الأرصدة النقدية من الناحية الحسابية وهى كما يلى :

- مراجعة المجاميع أفقيا ورأسيا .

- مراجعة وضع المبالغ فى الخانات التحليلية الصحيحة .

- مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى .

- مراجعة الترحيل من هذا الدفتر إلى دفاتر الأستاذ المساعد للمدينين أو الدائنين .

- مراجعة مجاميع الدفتر إلى اليومية العامة والحسابات المختصة بالأستاذ العام .

- مراجعة ترصيد حسابات الصندوق والبنك بالأستاذ العام ، أو بدفتر النقدية التحليلى إذا كان يستخدم يومية وأستاذ فى وقت واحد .

٥/١٠ المراجعة المستندية لعمليات التحصيل والسداد :

وتتم هذه المراجعة بهدف التأكد من أن الأرصدة النقدية المسجلة بالدفاتر والموجودة فعلا تمثل مايجب أن يكون موجودا ، ويجب على المراجع لتحقيق هذا الهدف أن يقوم بما يلى :

أ - يختار المراجع عينة من مستندات التحصيل ويطابقها مع دفتر النقدية للتأكد من صحة تسجيلها بالدفتر ومن قيدها بالكامل دون أى نقص ومن معقوليتها . كما يجب على المراجع أن يعطى أهمية خاصة للمتحصلات التى تتم بعد إنتهاء السنة

المالية بأيام قليلة أى فى بداية السنة الجديدة ، حيث قد يثبت على أنها قد تمت خلال السنة الحالية بهدف تحسين المركز النقدى للمنشأة .

ب - يختار المراجع عينة من عمليات السداد المسجلة بدفتر النقدية ويقارنها مع المستندات المؤيدة لها للتأكد من صحة وجدية الصرف ومن وجود ترخيص به ومن معقوليته . كما يعطى أهمية خاصة لعمليات السداد التى تتم فى بداية السنة الجديدة بأيام قليلة حيث قد تثبت على أنها تمت خلال السنة الحالية . كما عليه إعطاء أهمية خاصة للشيكات المحررة فى نهاية السنة المالية ولم ترسل بعد للدائنين ، فقد يحدث أن تصدر المنشأة هذه الشيكات وتسجلها بالدفاتر لإثبات قدرتها على سداد الإلتزامات ، ثم تقوم فى بداية السنة التالية بإلغائها .

٦/١٠ : مطابقة دفتر النقدية التحليلى مع كشف حساب البنك :

يقوم المراجع بهذه الخطوة لكى يطمئن لصحة رصيد حساب البنك ، حيث يختار عينة من كشوف حساب البنك لعدة أشهر ، ويتوقف حجم هذه العملية على درجة قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، على أن تشمل هذه العينة كشف حساب الشهر الأخير من السنة المالية ، ويطابق ماجاء بها من حركة إيداع ، وسحب مع المسجل بدفتر النقدية التحليلى مع ملاحظة مايلى :

أ - عند مطابقة الإيداعات ، يعطى أهمية لتواريخ الإيداع بحيث يتأخر التاريخ المبين بالكشف كثيرا عن التاريخ الوارد بالدفتر ، وعليه بحث أى تأخير غير عادى حيث قد يكشف عن إختلاس للنقدية خلال تلك المدة ثم إيداعها بالبنك .

ب - إذا لاحظ وجود ايداعات مسجلة بدفتر النقدية التحليلى وغير واردة بكشف الحساب عليه التاكد من أن المنشأة أدرجتها فى مذكرة التسوية ، ثم يتتبع ظهورها بكشف الحساب عن الفترة التالية ، وعدم ظهورها به قد يعنى إختلاس مبالغ الإيداعات

جـ - التأكد من تسلسل الشيكات المسحوبة مع إعطاء أهمية خاصة للشيكات التى لم تقدم للصرف حتى تاريخ وصول كشف الحساب حيث قد تخفى تلاعب ، وعلى المراجع أن يأخذ بيان بهذه الشيكات ويتأكد من أنها وردت فعلا بمذكرة التسوية ، ثم يتتبع عملية صرفها عن طريق الإطلاع على كشوف حساب البنك الواردة للمنشأة عن فترات مالية تالية .

د - مقارنة بيانات كعوب الشيكات من حيث التاريخ والمبلغ ورقم الشيك بما يقابلها فى كشوف حساب البنك .

هـ- التحرى عن الشيكات التى يتأخر صرفها لمدة طويلة .

و - تتبع الشيكات التى لم تقدم للصرف فى أوائل الفترة التالية .

ز - مراجعة مذكرة التسوية الشهرية حسابيا ومستنديا ، ومتابعة المتعلقات الواردة بها (إيداعات لم يقيدها البنك ، شيكات لم يتم صرفها بعد) مع كشوف حساب الشهور التالية .

٧/١٠ مراجعة مذكرة التسوية المعدة فى نهاية السنة المالية :

أ - مراجعة حسابية للمذكرة تشمل عمليات الجمع والطرح وصحة وضع المبالغ فى الخانات الصحيحة .

ب - مراجعة مستندية للمذكرة للتأكد من صحة البنود الواردة بها . ويتحقق ذلك عن طريق مطابقة كشف حساب البنك مع دفتر النقدية وحصر الإيداعات التى لم يقيدها البنك حتى نهاية السنة والتأكد من ظهورها بالمذكرة بالكامل دون أى نقص ، وكذلك بالنسبة للشيكات المسحوبة ولم تقدم للصرف حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى للتأكد من إدراجها بالمذكرة بالكامل وبدون أى نقص .

جـ- مراجعة مستندية للعمليات التى وردت بكشف الحساب ولم تكن مسجلة بدفتر النقدية وذلك للتأكد من تسجيلها بالدفتر وترحيلها إلى حساب البنك بدفتر الأستاذ العام وتعديل رصيده تبعا لذلك ، ويلاحظ أن هذا الرصيد المعدل هو الرصيد الحقيقى الذى يظهر بقائمة المركز المالى للمنشأة .

د - طلب كشف حساب من البنك يغطى الفترة الأولى من السنة المالية التالية (حوالى سبعة أيام عمل بعد تاريخ الميزانية) .

هـ- تقارن الإيداعات المعلقة الموضحة بمذكرة التسوية مع كشف الحساب عن الفترة الأولى للسنة التالية ، وعدم ورودها به قد يعنى إختلاسها .

و - تقارن الشيكات المسددة والواردة فى كشف الحساب عن الفترة الأولى من السنة التالية ، والتى كانت مسحوبة فى الشهر الأخير من السنة التى يراجع حساباتها ، مع مذكرة التسوية للتأكد من أنها تضمنت كل هذه الشيكات دون أى نقص .

ز - التحرى عن أى شيكات تأخر صرفها لمدة طويلة .

حـ - إعطاء أهمية خاصة للتحويلات بين حسابات البنوك التى تتم قرب نهاية السنة المالية والتأكد من إدراج أى شيكات معلقة تخصها بمذكرة التسوية .

ط - إذا لم تكن المنشأة أعدت مذكرة التسوية ، فيفضل أن يقوم المراجع بإعدادها بنفسه حتى تحقق ميزه هامة هى مطابقة الإيداعات المسجلة بدفتر النقدية مع الإيداعات الموضحة بكشف حساب البنك بجانب مطابقة عمليات السحب والأرصدة. كما أنها تستخدم كورقة من أوراق المراجعة حيث يوضح عليها الإجراءات التى قام بها المراجع .

وسوف نتناول فى النقطة التالية كيفية إعداد مذكرة التسوية مع توضيح ذلك بأمثلة عملية .

٨/١٠ مذكرة التسوية وكيفية إعدادها :

مذكرة التسوية هى مذكرة تقوم بإعدادها إدارة الحسابات بالمنشأة فى نهاية كل شهر وكذلك فى نهاية السنة المالية وذلك للتحقق من مدى مطابقة رصيد البنك الموضح بكشف حساب البنك مع الرصيد الدفترى لحساب البنك بدفاتر المنشأة حيث قد تسفر عملية المطابقة بين حركة الإيداع والسحب بكشف حساب البنك مع الحركة المدينة والدائنة لحساب البنك بالدفاتر ، أن يظهر مايلى :

أ - عمليات تظهر بكشف حساب البنك ولكنها غير مثبتة بالدفاتر ، مثل :

- المصاريف والعمولات البنكية .

- الفوائد المدينة والدائنة عن ودائع المنشأة بالبنك أو السلف والتسهيلات الإئتمانية.

- متحصلات من عملاء قاموا بسداد المستحق عليهم مباشرة فى البنك .

- تحصيل كمبيالة لحساب المنشأة .

وهذه العمليات ينبغى إثباتها بالدفاتر بقيود يومية وترحيلها إلى حساباتها المختصة وحساب البنك أيضا بدفتر الأستاذ العام ، وتعديل أرصدة حسابات الأستاذ وفقا لها ، وتعد الأرصدة المعدلة سواء كانت أرصدة مصاريف البنك أو الفوائد أو حسابات العملاء أو البنك هى الأرصدة الواجب ظهورها بالقوائم المالية فى السنة المالية ، كما يعد رصيد حساب البنك المعدل هو الرصيد الذى يستخدم فى إعداد مذكرة التسوية .

ب – عمليات مثبتة بالدفاتر ولكنها غير ظاهرة بكشف حساب البنك ، مثل :

– إيداعات نقدية أو شيكات مرسلة للتحصيل وقيدت بالدفاتر ولكن لم يتم تحصيلها بعد أو لم يتم إضافتها لحساب المنشأة طرف البنك .

– شيكات حررتها المنشأة وسلمتها لمستفيديها إلا أنهم لم يتقدموا للبنك لصرف قيمتها . ومثل هذه العمليات هى محل إعداد مذكرة التسوية النهائية ومطابقة رصيد البنك الدفترى بالرصيد الموضح بكشف الحساب .

١٠/٨/١ قواعد إعداد مذكرة التسوية :

تتلخص قواعد إعداد مذكرة التسوية فى الآتى :

أ – يجب أن تعد بواسطة شخص مسئول بخلاف أى موظف تكون له علاقة بالنقدية (تحصيلات أو مدفوعات نقدية) أو إعداد الشيكات أو إيداع النقدية بالبنوك أو الإحتفاظ بدفاتر الأستاذ .

ب – تفضل أن ترسل كشوف حساب البنك مباشرة إلى المسئول عن إعداد مذكرة التسوية .

جـ – من الأفضل تغيير الموظف المسئول عن إعداد مذكرة التسوية من حين لآخر.

د – يجب إرفاق بيانات تفصيلية توضح تفاصيل البنود الواردة بمذكرة التسوية.

هـ – عدم إدراج أى مبالغ كمتممات أو فروق .

و – يجب مراجعة وإعتماد مذكرات التسوية من المدير المالى للمنشأة وذلك دلالة

على التأكد من سلامه إعدادها ، وأنه قد تم متابعة البنود المعلقة وإجراء قيود التسويات اللازمة .

ز – من المفضل حفظ مذكرات التسوية بطريقة منتظمة ، ولتكن فى ملف خاص مما ييسر من الرجوع إليها عند الحاجة .

٢/٨/١٠ الإعتبارات الواجب مراعتها عند مراجعة مذكرة التسوية :

أ – يجب أن يتأكد المراجع من أن الشيكات التى صدرت وخاصة فى نهاية السنة المالية لم يتم صرفها بعد ، قد سلمت إصحابها ، وإذا تبين أنها لم تسلم لأصحابها فينبغى إلغاء القيود الخاصة بتلك الشيكات .

ب – يجب تتبع الشيكات التى لم يتقدم المستفيد بصرفها لفترات طويلة ، والتحرى عن أسباب ذلك .

جـ- يجب مراجعة التحويلات المقيدة بالحسابات .

د – إذا تبين لمراجع الحسابات أنه يوجد إختلاف فى تواريخ الإيداعات النقدية من واقع دفتر البنك أو قسائم الإيداع وبين ماهو وارد بكشف حساب البنك ، فينبغى عليه التعرف عن أسباب هذا الإختلاف .

هـ- يجب على مراجع الحسابات التأكد من إجراء التسويات الخاصة بالعمليات الواردة بكشف حساب البنك وغير مثبتة بالدفاتر مثل مصاريف البنك وعمولته والفوائد.

و – القيام بمراجعة حسابية لمذكرة التسوية للتأكد من صحة العمليات الحسابية من جمع وطرح .

١٠/٨/٢ كيفية إعداد مذكرة التسوية :

لإعداد مذكرة التسوية يتعين التفرقة بين حالتين ، الحالة الأولى وفيها يظهر رصيد الحساب الجارى للبنك فى دفاتر المنشأة مدينا ، والحالة الثانية يظهر فيها رصيد الحساب الجارى للبنك فى دفاتر المنشأة دائنا وهو مايطلق عليه "بنك سحب على المكشوف .

١٠/٨/٣/١ الحالة الأولى : إعداد مذكرة التسوية للحساب الجارى للبنك :

تعد مذكرة التسوية فى هذه الحالة بأحد أسلوبين وذلك على النحو التالى :

الأسلوب الأول : وفقا لهذا الأسلوب تعد مذكرة التسوية كالآتى :

رصيد البنك (المعدل) من واقع الدفاتر فى ١٢/٣١/ ـ ١٩ (رصيد مدين)	× × ×
(+) شيكات مسحوبة لأمر الغير ولم تقدم للصرف بعد .	××
	× × ×
(–) إيداعات لم تضاف لحساب المنشأة بالبنك .	× ×
رصيد البنك من واقع كشف حساب البنك فى ١٢/٣١/ ـ ١٩ (رصيد دائن) .	× ×

الأسلوب الثانى :

وفقا لهذه الطريقة تعد مذكرة التسوية كالتالى :

رصيد البنك من واقع كشف حساب البنك فى ١٢/٣١/ ١٩ (رصيد دائن)	× × ×
(+) إيداعات لم تضاف لحساب المنشأة بالبنك .	×
	×× ×
(–) شيكات مسحوبة لأمر الغير ولم تقدم للصرف بعد .	(×)
رصيد البنك (المعدل) من واقع الدفاتر فى ١٢/٣١/ ١٩ (رصيد مدين)	× ×

وتوضح الحالة العملية التالية العمليات المتعلقة بإعداد مذكرة التسوية .

كان رصيد حساب البنك بدفاتر الشركة التي تقوم بمراجعة حساباتها في ١٩٩٠/١٢/٣١ ٩٠٠٠ جنيها (رصيد مدين) ، بينما كان الرصيد من واقع كشف حساب البنك دائنا بمبلغ ٩٣٥٠ جنيها ، وإتضح من مطابقة كشف حساب البنك مع حساب البنك بالدفاتر عن الحركة خلال شهر ديسمبر ١٩٩٠ مايلي :

١ – ظهر بكشف حساب البنك إيداعات قيمتها ٥٠٠٠ جنيها في تاريخ ١٢/٧ غير مثبته بالدفاتر وإتضح إنها عبارة عن مبلغ يستحق على العميل (ص) قام بإيداعه مباشرة في حساب الشركة بالبنك دون أن يخطر الشركة بذلك .

٢ – تم سحب شيك رقم ٣٠٦٣٠٠ بمبلغ ١٠٠٠ جنيها لسداد مايستحق على الشركة للمورد (ع) وقيد بالدفاتر ، إلا أنه لم يقدم للصرف حتى نهاية السنة .

٣ – إستلمت الشركة شيك بمبلغ ٥٥٠٠ جنيها من العميل (س) في ١٢/٣٠ وأودعته البنك للتحصيل وقيد بالدفاتر ، إلا أنه لم يتم تحصيله حتى نهاية السنة .

٤ – تبين أن كشف حساب البنك يحتوى على إشعار بخصم مبلغ ١٥٠ جنيها في تاريخ ١٢/٣١ ، وهو عبارة عن مصاريف بنكية خصمها البنك من حساب الشركة لديه .

المطلوب :

أولا : إجراء التسوية الدفترية اللازمة لتعديل رصيد حساب البنك بالدفاتر .

ثانيا : إعداد مذكرة التسوية لحساب البنك في ١٩٩٠/١٢/٣١ .

الحل المقترح

أولا : إجراء التسوية الدفترية لتعديل حساب البنك بالدفاتر :

يتم إجراء التسوية الدفترية وتعديل حساب البنك بالدفاتر وذلك بالنسبة للعمليات التي وردت بكشف حساب البنك ولم تقيد بالدفاتر ، وهي في هذه الحالة العمليتان الأولى والرابعة . وتتم التسوية وفقا للخطوات التالية :

أ - إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات التي وردت بكشف حساب البنك وغير مثبته بالدفاتر .

١ - قيد المبلغ الذي أودعه العميل هي :

٥٠٠٠ من حـ/البنك

٥٠٠٠ إلى حـ/العميل (ص)

٢ - قيد المصاريف البنكية :

١٥٠ من حـ/مصاريف بنكية

١٥٠ إلى حـ/البنك

ب - ترحيل القيود السابقة لحساب البنك بدفتر الأستاذ (وكذلك للحسابات المتعلقة بها).

حـ / البنك

منه		له	
٩٠٠٠	الرصيد في ١٢/٣١ (قبل التعديل)	١٥٠	من حـ / مصاريف بنكية
٥٠٠٠	إلى حـ/ العميل (ص)	١٣٨٥٠	الرصيد في ٣١ / ١٢ (بعد التعديل)
١٤٠٠٠		١٤٠٠٠	

ثانيا : إعداد مذكرة تسوية البنك :

تعد مذكرة التسوية فى صورتها النهائية للعمليات التى تكون مثبتة بالدفاتر وغير ظاهرة بكشف حساب البنك ، وهى فى هذه الحالة العمليتان الثانية والثالثة وتعد مذكرة التسوية بأحد طريقتين وذلك كالتالى :

الأسلوب الأول : وفقا لهذه الطريقة تعد مذكرة تسوية حساب البنك كالتالى :

الرصيد من واقع دفاتر الشركة فى ١٩٩٠/١٢/٣١ المعدل (رصيد مدين)	١٣٨٥٠
يضاف :	
الشيك المسحوب لأمر المورد وقيد بالدفاتر ولم يقدم للصرف حتى نهاية السنة	١٠٠٠
يطرح :	
الشيك المودع بالبنك للتحصيل لحساب الشركة من العميل (س) والمثبت بالدفاتر ولم يتم تحصيله فى نهاية السنة .	(٥٥٠٠)
الرصيد من واقع كشف حساب البنك فى ١٩٩٠/١٢/٣١ (رصيد دائن)	٩٣٥٠

الأسلوب الثانى :

وفقا لهذه الأسلوب تعد مذكرة التسوية كالتالى :

الرصيد من واقع كشف حساب البنك فى ١٩٩٠/١٢/٣١ (رصيد دائن)	٩٣٥
يضاف :	
الشيك المودع بالبنك للتحصيل لحساب الشركة من العميل (س) والمثبت بالدفاتر ولم يتم تحصيله حتى نهاية السنة .	٥٥٠٠
يطرح :	
الشيك المسحوب لأمر المورد (ع) ومقيد بالدفاتر ولم يقدم للصرف حتى نهاية السنة .	(١٠٠٠)
الرصيد المعدل من واقع دفاتر الشركة فى ١٩٩٠/١٢/٣١ (رصيد مدين)	١٣٨٥٠

٢/٣/٨/١٠ : الحالة الثانية : إعداد مذكرة التسوية لحساب بنك سحب على المكشوف :

تعد مذكرة التسوية فى هذه الحالة بأحد أسلوبين وذلك على النحو التالى :

الأسلوب الأول :

وفقا لهذا الأسلوب تعد مذكرة التسوية كالتالى :

رصيد البنك المعدل من واقع الدفاتر فى ٣١/١٢/ ـ ١٩ (رصيد دائن)	xxx
(+) إيداعات لم تضف لحساب المنشأة بالبنك .	x
(-) شيكات مسحوبة لأمر الغير ولم تقدم للصرف بعد	(x)
رصيد البنك من واقع كشف حساب البنك فى ٣١/١٢/ ـ ١٩ (رصيد مدين)	xxx

الأسلوب الثانى :

وفقا لهذا الأسلوب تعد مذكرة التسوية كالتالى :

رصيد البنك من واقع كشف حساب البنك فى ٣١/١٢/ ـ ١٩ (رصيد مدين)	xxx
(+) شيكات مسحوبة لأمر الغير ولم تقدم للصرف بعد	x
(-) إيداعات لم تضاف لحساب المنشأة بالبنك .	(x)
رصيد البنك المعدل من واقع الدفاتر فى ٣١/١٢/ ١٩ (رصيد دائن)	xxx

تذكر أن

١ - تحقيق النقدية بخزائن المنشأة وفروعها يتم عن طريق إجراء جرد فعلى لها يراعى فيه أن يكون فجائيا لها .

٢ - تحقيق النقدية لدى البنوك يستلزم حصول المراجع على شهادة بالأرصدة من البنوك توضح فيها أرصدة الحسابات الجارية ، والإعتمادات المستندية ، والتسهيلات الإئتمانية . ويتعين أن ترسل هذه الشهادات مباشرة إلى مكتب المراجع بعكس مايحدث فى كشوف حساب البنك التى ترسل بصفة دورية إلى المنشأة .

٣ - المراجعة الحسابية لدفتر النقدية التحليلى تتم بهدف التأكد من صحة الأرصدة النقدية من الناحية الحسابية .

٤ - المراجعة المستندية لعمليات التحصيل والسداد تتم بهدف التحقق من أن الأرصدة النقدية المسجلة بالدفاتر والموجودة فعلا تمثل مايجب أن يكون موجودا وذلك باختيار المراجع لعينة من مستندات التحصيل ومطابقتها مع دفتر النقدية ، وكذلك عينة من مستندات السداد ومطابقتها مع دفتر النقدية ، ثم القيام بمطابقة دفتر النقدية التحليلى مع كشف حساب البنك .

٥ - مراجعة مذكرة التسوية المعدة فى نهاية السنة المالية يتم بهدف مقارنة الإيداعات والمدفوعات بين دفاتر المنشأة وكشوف حسابات البنوك للوصول إلى الرصيد الحقيقى للنقدية والذى يتعين ظهوره بقائمة المركز المالى للمنشأة .

٦ - مذكرة تسوية البنك هى مذكرة تقوم بإعدادها إدارة حسابات المنشأة فى نهاية كل شهر بهدف التحقق من مدى مطابقة رصيد البنك الوضح بكشف حساب البنك مع الرصيد الدفترى لحساب البنك بدفاتر المنشأة .

٧ - الإختلافات بين رصيد حساب المنشأة بدفاتر البنك، ورصيد حساب البنك بدفاتر المنشأة قد يرجع إلى وجود عمليات قامت بها المنشأة ولم يخطر بها البنك أو عمليات قام بها البنك ولم تخطر بها المنشأة بعد ومن أمثلة ذلك: المصاريف والعمولات البنكية، والفوائد المدينة والدائنة.

٨ - من أهم الإعتبارات الواجب مراعاتها عند فحص مذكرة التسوية هو تأكد المراجع الخارجي من إجراء التسويات الخاصة بالعمليات الواردة بكشف حساب البنك وغير مثبته بدفاتر المنشأة.

٩ - مذكرة التسوية يمكن إعدادها بأحد أسلوبين: أما البدء برصيد البنك من واقع دفاتر المنشأة، أو رصيد المنشأة من واقع كشف حساب البنك سواء كان رصيد حساب البنك الجارى مدينا أو دائنا (سحب على المكشوف).

الوحدة الدراسية الحادية عشر
تحقيق العمليات التجارية الآجلة
Verification of Trading Transactions

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بالاهداف الرئيسية التى يسعى المراجع الخارجى إلى تحقيقها بفحصه للعمليات التجارية الآجلة ، وذلك من خلال اعداده للإجراءات الرقابية لمراجعة هذه العمليات التجارية الآجلة والمتمثله فى المشتريات الآجلة ومردوداتها ، والمبيعات الآجلة ومردوداتها .

عناصر الوحدة :

١/١١ مقدمة .

٢/١١ تحقيق المشتريات الآجلة ومردوداتها .

١/٢/١١ تحقيق المشتريات الآجلة .

٢/٢/١١ تحقيق مردودات المشتريات .

٣/١١ تحقيق المبيعات الآجلة ومردوداتها .

١/٣/١١ تحقيق المبيعات الآجلة .

٢/٣/١١ تحقيق مردودات المبيعات .

١/١١ مقدمه :

يقصد بالعمليات التجارية الآجلة عمليات الشراء والبيع التى تعتمد على نظام الائتمان وما قد يترتب عليها من عمليات لهذه المشتريات أو المبيعات الآجلة والتى تتمثل فى مردودات المشتريات أو مردودات المبيعات .

وتعتبر هذه العمليات الآجلة ذات أهمية بالغة للمشروعات التجارية ، ولذلك يتعين على المراجع أن يحدد نطاق فحصه لهذه العمليات ، ولهذا تتمثل الأهداف الرئيسية لفحص المراجع لتلك العمليات الآجلة فى الآتى :

١ - التحقق من وجود رقابة داخلية فعالة على عمليات الشراء والبيع الآجل .

٢ - التحقق من جدية عمليات الشراء والبيع الآجل ومدى قانونيتها ، وعدم مخالفتها اللوائح الداخلية .

٣ - التأكد من أن البضاعة التى اشترتها المنشأة قد وردت للمخازن وتم تسجيلها بسجلات المخازن والسجلات المحاسبية (يومية المشتريات الآجلة ودفتر أستاذ مساعد الدائنين) ، وإن البضاعة المباعة قد خرجت من المخازن وتم تسجيل ذلك فى سجلات المخازن والسجلات المحاسبية (يومية المبيعات الآجلة ودفتر استاذ مساعد المدينين) .

٤ - التحقق من الدقة الحسابية للعمليات الآجلة المسجلة فى الدفاتر والسجلات المحاسبية .

والجدول رقم (٢) التالى يوضح هذه الأهداف وأدلة الاثبات اللازم جمعها لتحقيقها ، والوسائل المناسبة للحصول على هذه الأدلة :

جدول رقم (٢) الأهداف الرئيسية لفحص العمليات الآجلة وأدلة الاثبات اللازم جمعها لتحقيقها والوسائل المناسبة للحصول على الأدلة .

الهدف	أدلة الإثبات	وسائل الحصول على الأدلة
١ ـ التحقق من وجود نظام رقابة داخلية على عمليات الشراء والبيع الآجل .	ـ دقة نظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء والبيع الآجل .	إستخدام أسلوب قوائم الاستقصاء والاستفسار ، والملاحظة .
٢ ـ التحقق من جدية وقانونية عمليات الشراء والبيع الآجل .	ـ المستندات المختلفة المؤيدة لعمليات الشراء والبيع الآجل .	ـ المراجعة المستندية .
٣ ـ التحقق من أن البضاعة المشتراه قد وردت للمخازن وأن البضاعة المباعة قد خرجت من المخازن وتم تسجيل ذلك فى سجلات المخازن والسجلات المحاسبية المختصة .		
٤ ـ التحقق من الدقة الحسابية للعمليات الآجلة المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية .	ـ الدقة الحسابية ليومية المشتريات الآجلة ، ويومية المبيعات الآجلة ، ويومية مردودات المبيعات ، ويومية مردودات المشتريات ، ودفاتر الاستاذ المساعدة للموردين والعملاء .	ـ المراجعة الحسابية .

هذا وسوف نتناول فيما يلى الاجراءات التنفيذية لمراجعة العمليات الآجلة تحقيقاً للأهداف السابق الإشارة إليها ، وذلك من خلال تناول النقاط التالية :

٢/١١ تحقيق المشتريات الآجلة ومردوداتها :

سنتناول فى هذه النقطة اجراءات الرقابة الداخلية التى يتعين أن تتوفر للمشتريات

الآجلة ومردوداتها ، ثم اجراءات المراجعة المستندية والحسابية لعمليات الشراء الآجل ومردوداتها والسجلات المحاسبية المختصة بها .

١١/٢/١ تحقيق المشتريات الآجلة :

١١/٢/١/١ الرقابة الداخلية للمشتريات الآجلة :

حتى يتسنى تحقيق رقابة كافية على المشتريات يتعين أن يتوافر الآتى :

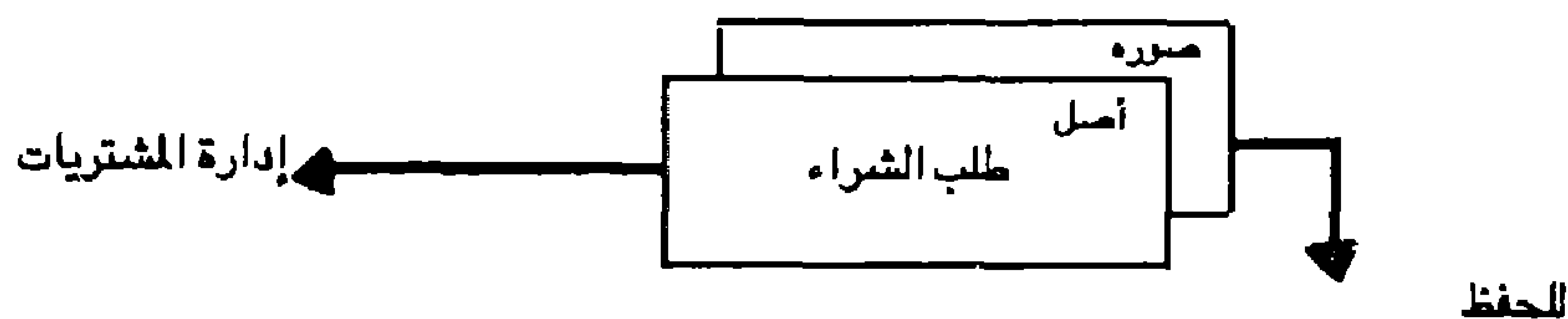
أ - أن يشتمل الهيكل التنظيمى للمنشأة على إدارة مستقله للمشتريات . ويجب أن تنحصر فى هذه الإدارة سلطة شراء جميع الموارد والتصريح بتأدية جميع الخدمات التى تتطلبها المنشأة .

ب - وضع لائحة داخلية لعمليات الشراء تحدد بدقة ووضوح طرق الشراء واجراءاته .

جـ - توافر دورة مستندية محكمة لعمليات الشراء تتضمن الاجراءات التالية :

أولاً : فى مرحلة الطلب والشراء :

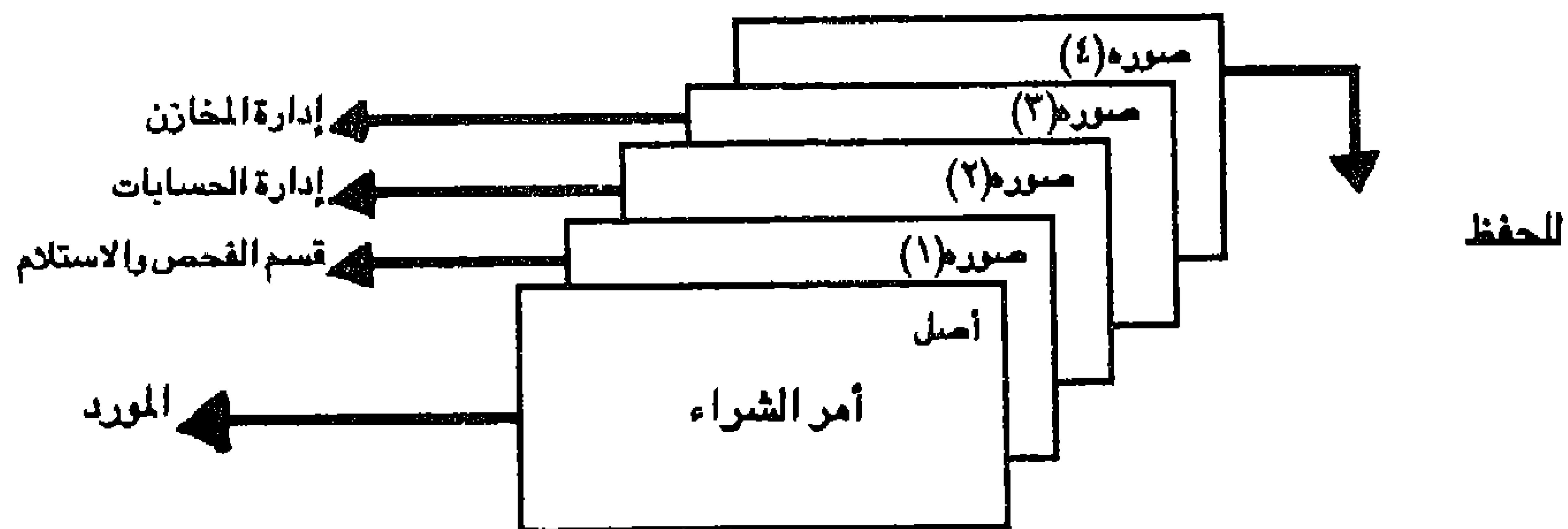
١ - تحرر الجهة الطالبة للأصناف (البضائع) وهى غالبا ما تكون إدارة المخازن أو إدارات الانتاج ، طلب شراء من أصل وصورة يحدد فيه الصنف المراد شراؤه والمواصفات الواجب توافرها فيه ، والكمية المطلوبة منه يرسل الأصل إلى إدارة المشتريات ، ويحتفظ القسم الطالب بالصورة .



٢ - تسجل إدارة المشتريات طلبات الشراء فى سجل خاص يعرف بسجل طلبات الشراء وهو دفتر احصائى ، وذلك لمتابعة عملية التنفيذ .

٣ - تفحص إدارة المشتريات طلباث الشراء ثم تحدد طريقة الشراء المناسبة والتى قد تكون عن طريق إجراء مناقصة أو الممارسة أو عن طريق الأمر المباشر .

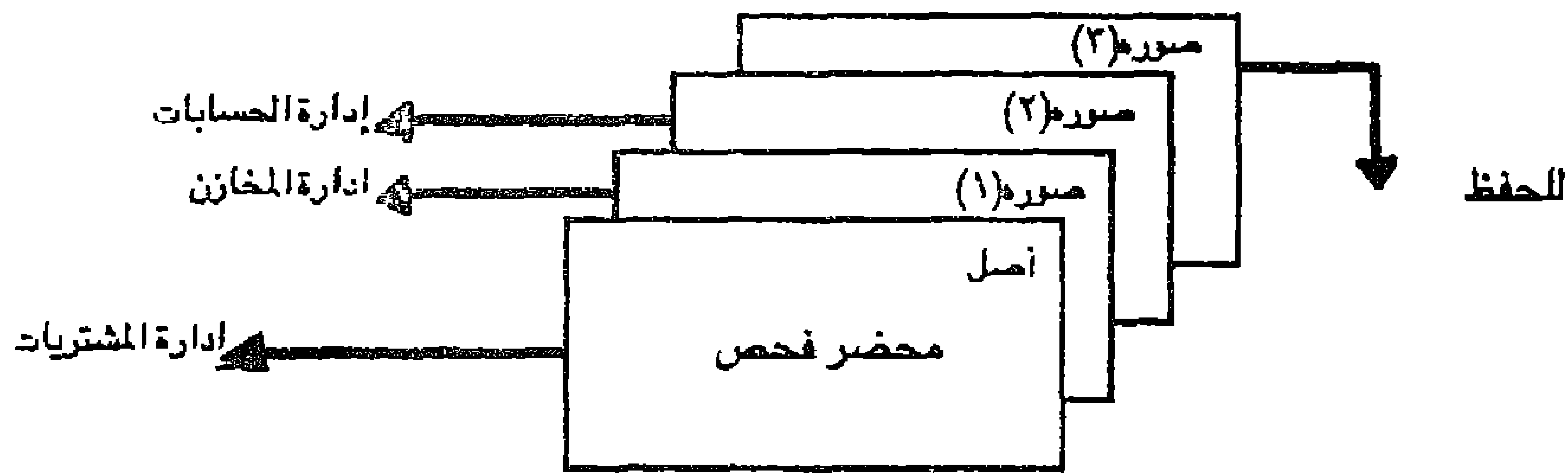
٤ - مهما اختلفت طريقة الشراء فإن إدارة المشتريات بعد أن تكون قد حددت مصدر التوريد الذى سيتم الشراء منه ، يجب أن تقوم بتحرير أمر شراء من دفتر أوامر الشراء وهو دفتر مطبوع بإسم الشركة ومرقم بأرقام مسلسلة ، على أن يعتمد هذا الأمر بالكميات والأسعار ، والمورد من موظف مسئول ، ويحرر من أصل وعدة صور ، يرسل الأصل إلى المورد ، وترسل صورة منه إلى قسم الفحص والإستلام ، وصورة إلى إدارة الحسابات ، وصورة أخرى إلى إدارة المخازن ، وصورة تحفظ بالدفتر .



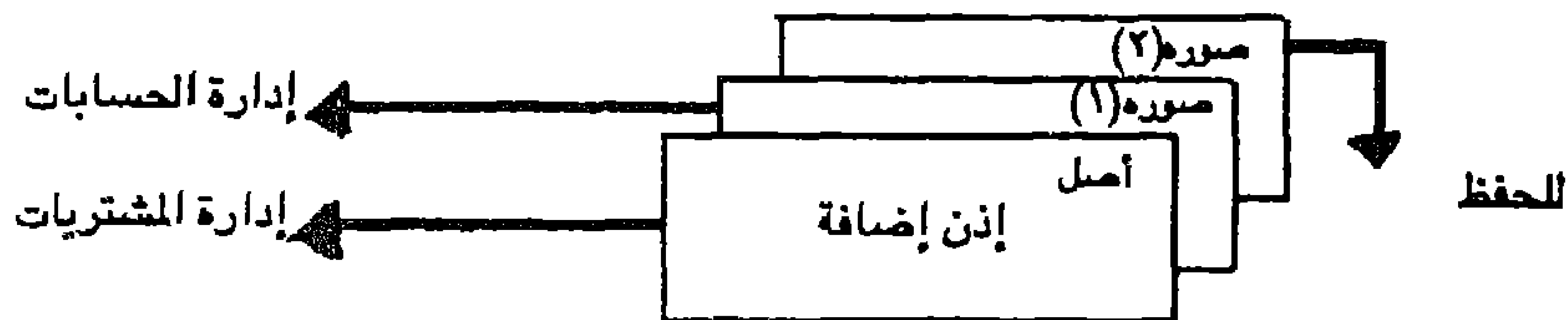
٥ - تسجل إدارة المشتريات بما يفيد إصدار أوامر الشراء فى سجل أوامر الشراء ، ويؤشر فى سجل طلبات الشراء بما يفيد إصدار الأمر ، ورقمه ، وتاريخ إصداره ، واسم المورد .

ثانيا : مرحلة الاستلام والفحص والتخزين :

١ - عند ورود البضاعة يقوم قسم الفحص والاستلام بفحصها ومطابقتها مع البيانات الموضحة فى صورة أمر الشراء ، على أن يحرر قسم الفحص والاستلام محضر فحص من أصل وثلاث صور يرسل الاصل إلى إدارة المشتريات ، وترسل صورة إلى المخازن ، وصورة إلى قسم الحسابات ، وصورة يتم حفظها .



٢ - يقوم أمين المخزن بإستلام البضاعة ومطابقتها مع ما ورد بصورة محضر الفحص ، ثم اثباتها فى بطاقة الصنف فى خانة الوارد ثم تخزينها ، على أن يحرر أمين المخزن بذلك إذن إضافة من أصل وصورتين . يرسل الأصل إلى إدارة المشتريات ، وترسل صورة إلى إدارة الحسابات ، ويحتفظ بصورة لكى يتم التسجيل من واقعها فى سجل المخازن .



ثانياً : مرحلة المحاسبة على عمليات الشراء :

عند ورود فاتورة الشراء من المورد تقوم إدارة الحسابات بمطابقة البيانات الواردة بها مع صورة أمر الشراء ، وصورة محضر ، وصورة إذن الإضافة ، وبعد مراجعة هذه المستندات مراجعة داخلية محكمة يتم القيد فى الدفاتر المحاسبية المختصه وهى :

- يومية المشتريات الآجلة .
- سجل مراقبة المخزون .
- دفتر استاذ مساعد الدائنين (الموردين) .

١١/٢/١/٢ اجراءات المراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات الآجلة :

تهدف إجراءات المراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات الآجلة إلى التحقق من الدقة الحسابية لعمليات الشراء الاجل المسجلة فى الدفاتر ، وتشمل هذه الاجراءات ما يلى :

أ - مراجعة المجاميع أفقياً ورأسياً .

ب - مراجعة إدراج المبالغ فى الخانات التحليلية الصحيحة .

جـ - مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى .

د - مراقبة الترحيلات من يومية المشتريات إلى استاذ مساعد الدائنين .

هـ - مراجعة نقل المجاميع إلى دفتر اليومية المركزية وإلى الحسابات المختصة بالاستاذ العام .

هذا وبالاضافة للإجراءات السابقة يجب على المراجع القيام بمراجعة حسابية لفواتير المشتريات وتشمل التأكد من صحة التضريبات ، وعمليات الجمع ، واستنزال الخصم التجارى ، وخصم الكمية إذا وجدت مثل هذه الخصومات .

٣/١/٢/١١ اجراءات المراجعة المستندية للمشتريات الآجلة :

تهدف اجراءات المراجعة المستندية لعمليات الشراء الآجل التأكد من أن البضاعة المشتراه قد وردت للمخازن وتم تسجيلها فى سجلات المخازن والسجلات المحاسبية المختصة . ويتعين على المراجع لكى يقوم بهذه المراجعة اختيار عينة من أوامر الشراء من ملفات إدارة المشتريات ثم يقوم بالإجراءات التالية :

أ - يتحقق المراجع من وجود طلب شراء أو أى اعتماد آخر لكل أمر شراء فى العينة التى تم اختيارها .

ب - فحص فاتورة المورد وتقرير الإستلام عن كل أمر شراء وارد فى العينة ، مع متابعة قيد العملية فى يومية المشتريات ، ودفتر استاذ مساعد الدائنين ، كما يجب مراجعة سداد المبلغ المستحق للمورد فى دفتر النقدية التحليلى وكشف حساب البنك .

جـ - يجب ملاحظة وجود توقيعات المسئولين على الفواتير بشأن اعتماد الاسعار ، ومراجعة التضريبات والمجاميع ، وشروط الائتمان ، وتوزيع قيمة الفاتورة على حسابات التكلفة المختلفة .

د - يجب مراجعة الكميات والأسعار الواردة فى الفاتورة مع أمر الشراء وتقرير الفحص والإستلام .

هـ - يجب على المراجع أن يوجه عناية خاصة إلى المشتريات التى تتم فى نهاية السنة المالية محل الفحص وتلك التى تسجل بالدفاتر فى أوائل السنة المالية التالية . إذ قد يحدث أن ترد البضاعة إلى الشركة فى آخر السنة وتقيد فى سجلات المخازن وتدرج ضمن بضاعة آخر المدة فى قوائم الجرد ولكن قد تؤجل إدارة الشركة قيد هذه المشتريات حتى أوائل السنة التالية وذلك بقصد تضخيم الأرباح وهو نوع من الغش ينبغى على المراجع أن يحول دون اتمامه وأن يكشف عنه . ويمكن أن يتم عكس ذلك فتسجل المشتريات فى دفتر المشتريات ولا تقيد فى سجلات المخازن حتى لا تدرج فى قوائم الجرد وذلك بهدف تقليل الأرباح ، وهذا قد يتم عادة بقصد التهرب الضريبى .

و - يجب على المراجع التأكد من أن دفتر يومية المشتريات لا يتضمن المشتريات من الأصول الثابتة ، حيث ينبغى التفرقة بين مشتريات البضاعة (وهى التى يتم تسجيلها فى دفتر يومية المشتريات) ومشتريات الأصول الثابتة .

ز - قد تكون البضاعة المشتراه والتى قيدت بدفتر يومية المشتريات ما زالت بالطريق ، أو مودعة بمخازن الاستيداع ، فيتعين فى هذه الحالة أن يحصل على شهادة من الإدارة أو مخازن الاستيداع تفيد ذلك ثم يقوم بمطابقتها مع مستندات الشراء وعليه أن يتأكد من أدراجها بقوائم جرد المخزون .

٢/٢/١١ تحقيق مردوات المشتريات :

١/٢/٢/١١ الرقابة الداخلية لمردودات المشتريات :

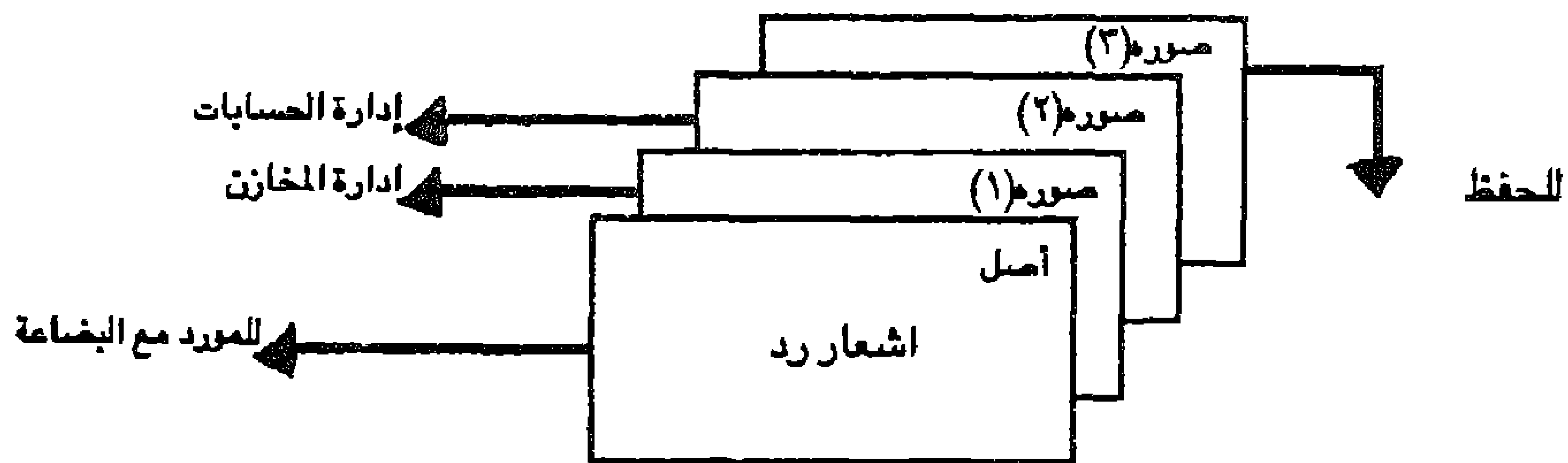
حتى يتسنى تحقيق رقابة كافية على مردودات المشتريات ، ينبغى أن يشتمل نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمردودات المشتريات على النقاط الآتية :

أ - وضع نظام دقيق يوضح بألا ترد البضاعة المشتراه إلى المورد إلا إذا كانت شروط التعاقد تسمح بذلك ، وأن البضاعة المرتدة قد تم فحصها من الناحية الفنية والتأكد من وجود عيب أو تلف فيها ، أو عدم مطابقتها للعينة ، أو أنها وردت للمنشأة بعد التاريخ المتفق على التوريد غيه بحيث يتعذر على المنشأة بيعها أو التصرف فيها .

ب - ضرورة إخطار المورد فوراً بما ظهر من عيب أو تلف في البضاعة ، أو عدم مطابقتها للعينة ، أو تأخير في وصولها يستلزم ردها ، فقد يكون هو المؤمن على البضاعة ضد التلف أو الكسر ، وفي هذه الحالة يستطيع اتخاذ الاجراءات اللازمة تجاه شركة التأمين للحصول على التعويض المناسب .

جـ - ضرورة اعتماد رد البضاعة من موظف مسئول أو إدارة مسئولة .

د - عند الموافقة على رد البضاعة يحرر إشعار رد من أصل وعدة صور يوضح به كمية وقيمة البضاعة المرتدة والأسباب التى دعت إلى ذلك وتاريخ الرد واسم المورد ، على أن يرسل الأصل للمورد مع البضاعة وترسل صورة إلى المخازن لتسجيل عملية الرد ببطاقة الصنف أو حسابات المخازن وصورة إلى إدارة الحسابات لقيدها على حساب المورد وصورة للحفظ .



٢/٢/٢/١١ المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المشتريات :

تشمل اجراءات المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المشتريات النقاط التالية :

أ - مراجعة المجاميع أفقياً ورأسياً .

ب - مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى .

جـ - مراجعة إدراج المبالغ فى الخانات التحليلية الصحيحة

د - مراجعة الترحيلات من هذا الدفتر إلى استاذ مساعد الدائنين

هـ - مراجعة نقل المجاميع إلى اليومية المركزية وإلى الحسابات المختصة بدفتر الاستاذ العام .

هذا بالاضافة للاجراءات السابقة يتعين على المراجع القيام بمراجعة حسابية لصور اشعارات الرد تتضمن التأكد من صحة التضريبات وعمليات الجمع والأسعار .

٣/٢/٢/١١ المراجعة المستندية لمردودات المشتريات :

تشمل اجراءات المراجعة المستندية لمردودات المشتريات النقاط التالية :

أ - مطابقة صور إشعارات الرد التى تعدها المنشأة مع الاشعارات الدائنة الواردة من الدائنين ومع ما قيد بدفتر يومية مردودات المبيعات .

ب - مطابقة صور إشعارات الرد والاشعارات الدائنة ودفتر يومية مردودات المشتريات مع سجلات البضاعة وذلك للتأكد من خروج البضاعة فعلاً من المخازن وردها للموردين .

جـ - قد تمثل بعض هذه المردودات للموردين خصماً اكتسبته المنشأة فيجب على المراجع أن يتحقق من ذلك مستندياً بالرجوع إلى المراسلات المتبادلة مع الموردين .

د - يجب التحقق من أن المردودات كانت قد قيدت أصلا ضمن المشتريات .

هـ - يتعين على المراجع أن يوجه عناية خاصة للمردودات التى تتم فى نهاية السنة المالية فقد يحدث أن يحرر إشعار الرد ويثبت بالدفاتر كمردودات ولكن البضاعة لم تشحن بعد مما قد يؤدى إلى ادراجها ضمن بضاعة آخر المدة الأمر الذى يترتب عليه زيادة رقم مجمل الربح زيادة غير حقيقية .

٣/١١ تحقيق المبيعات الآجلة ومردوداتها :

سنتناول فى هذه النقطة إجراءات الرقابة الداخلية التى ينبغى توافرها للمبيعات الآجلة ومردوداتها ، ثم اجراءات المراجعة الحسابية ، والمستندية لعمليات البيع الآجل ومردوداتها والسجلات المحاسبية المختصة بها .

١/٣/١١ تحقيق المبيعات الآجلة :

١/١/٣/١١ الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة :

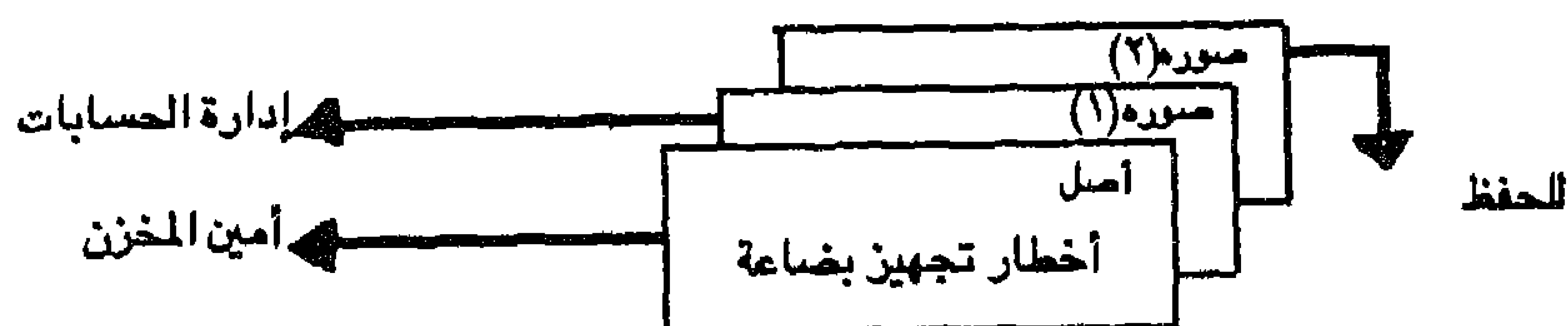
حتى تتحقق رقابة فعالة على عمليات البيع يتعين أن يتوافر الآتى :

أ - تخصيص إدارة مستقلة تكون مسئولة عن رسم السياسات البيعية وتخطيطها ، ووضع سياسة للائتمان .

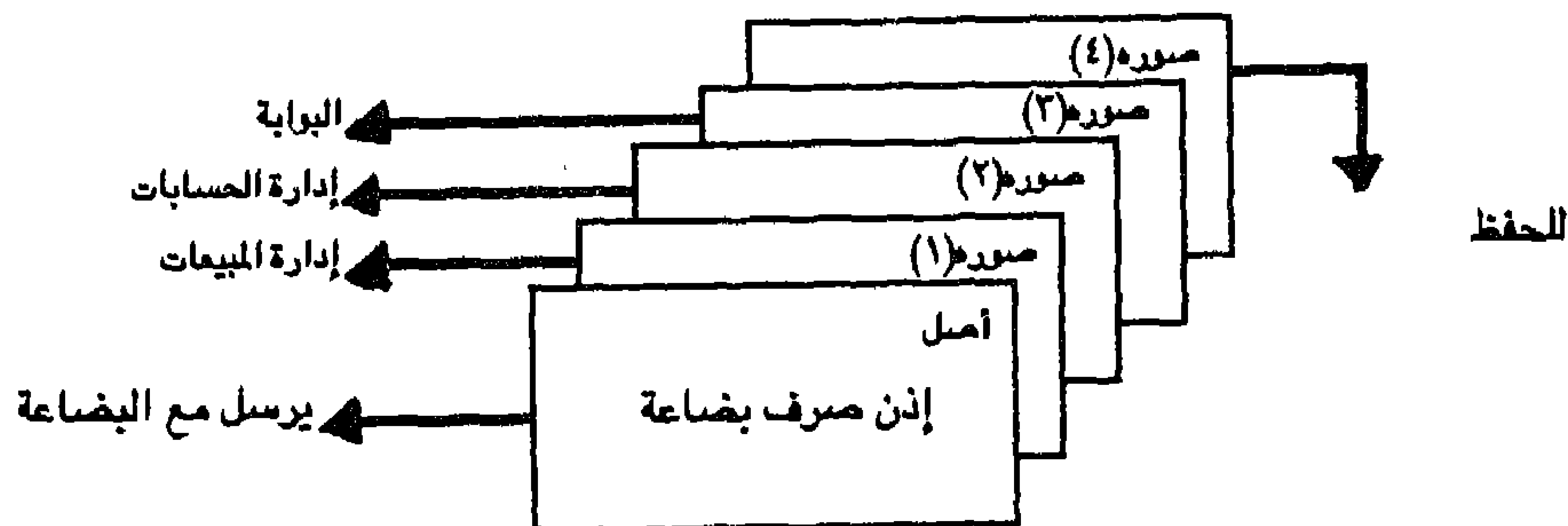
ب - وضع نظام سليم يكفل تحقيق رقابة فعالة على تنفيذ طلبات العملاء وذلك بإمساك سجل لطلبات العملاء يقيد فيه الطلبات التى ترد من العملاء لإمكان تتبع تنفيذها

جـ - وضع دورة مستندية محكمة تكفل التحقق من تنفيذ الطلبات طبقاً للمواصفات والكميات وفى المواعيد المحددة ، ويجب أن تتضمن هذه الدورة ما يلى :

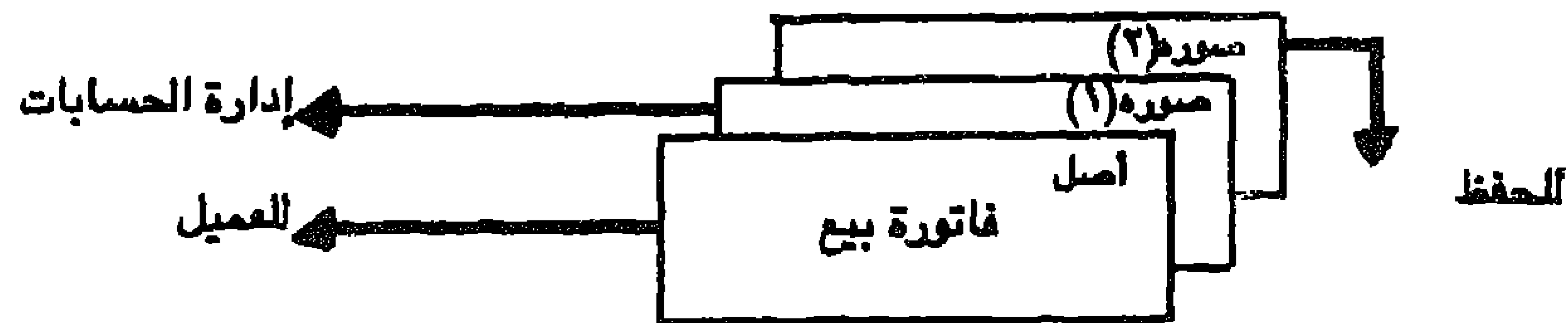
١ - تحرر إدارة المبيعات اخطار تجهيز بضاعة من أصل وصورتين يرسل الأصل إلى أمين المخزن ، وترسل الصورة الأولى لإدارة الحسابات ، ويتم حفظ الصورة الثانية



٢ - يحرر أمين المخزن اذن صرف بضاعة من أصل وعده صور يرسل الأصل مع البضاعة وترسل صورة إلى إدارة المبيعات وصورة إلى إدارة الحسابات ، وصورة إلى البوابة ، ويحتفظ بصورة يقيد منها ببطاقة الصنف ، وسجل البضاعة الصادرة .



٣ - تحرر إدارة المبيعات أو الحسابات فاتورة بيع من أصل وصورتين ، يرسل الأصل إلى العميل وصورة إلى قسم الحسابات (إذا أعدت الفاتورة بمعرفة إدارة المبيعات) ويحتفظ بصورة .



٤ - تقوم إدارة الحسابات بمراجعة صور فواتير البيع ، وصور اذون الصرف ثم يتم القيد بالسجلات المحاسبية المختصة وهى :

- يومية المبيعات الآجلة .
- سجل مراقبة المخزون .
- استاذ مساعد المدينين (العملاء) .

٢/١/٣/١١ اجراءات المراجعة الحسابية لدفتر يومية المبيعات الآجلة :

تهدف اجراءات المراجعة الحسابية لدفتر يومية المبيعات الآجلة إلى التحقق من الدقة الحسابية لعمليات البيع الآجل المسجلة فى الدفاتر ، وتشمل هذه الاجراءات ما يلى

أ - مراجعة المجاميع رأسياً وأفقياً .

ب - مراجعة إدراج المبالغ فى الخانات التحليلية الصحيحة .

جـ - مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى .

د - مراجعة الترحيلات من هذا الدفتر إلى أستاذ مساعد المدينين .

هـ - مراجعة نقل المجاميع إلى دفتر اليومية المركزية ، وإلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

هذا وبالإضافة للإجراء ات السابقة يجب على المراجع أن يقوم بمراجعة حسابية لصور فواتير البيع تتضمن التأكد من صحة الأسعار ، وعمليات الجمع ، والتضريبات واحتساب الخصم التجارى ، وخصم الكمية إن وجدت مثل هذه الخصومات .

٢/١/٣/١١ المراجعة المستندية للمبيعات الآجلة :

تهدف اجراءات المراجعة المستندية لعمليات البيع الآجل إلى التأكد من أن البضاعة المباعة قد خرجت من المخازن ، وتم تسجيل ذلك فى سجلات المخازن والسجلات المحاسبية المختصة ، وتشمل هذه الاجراءات ما يلى :

أ - مطابقة الأسعار الواردة فى صور فواتير البيع مع قوائم الأسعار المعتمدة من إدارة المنشأة للتأكد من تطبيق القواعد المقررة فى هذا الشأن .

ب - مطابقة صور فواتير البيع من طلبات العملاء للتأكد من جدية وحقيقة المبيعات .

جـ - مطابقة صور فواتير البيع مع تقارير قسم الشحن ومع ما قيد بدفتر يومية المبيعات الآجلة .

د - مطابقة صور فواتير البيع ويومية المبيعات الآجلة مع بطاقات الصنف وسجل المخازن ، وسجل البوابة وذلك للتأكد من خروج البضاعة فعلاً من المخازن .

هـ - يتأكد المراجع من عدم قيد مبيعات أصول ثابته فى دفتر يومية المبيعات الآجلة .

و - التأكد من وجود فواتير البيع الملغاه مرفقة مع صورها .

ز - يتأكد المراجع من أن البضاعة التى قيدت فعلاً كمبيعات ولكنها مازالت تحت التجهيز لشحنها فى نهاية السنة المالية قد استبعدت من قوائم الجرد .

ح - يوجه المراجع عناية خاصة لعمليات البيع التى تتم فى نهاية السنة المالية ، حيث قد يحدث أن تقيد كمبيعات فى الدفاتر ولكن البضاعة لا تزال فى المخازن ، وفى هذه الحالة يجب على المراجع أن يتأكد أن هذه البضاعة لم تدرج ضمن بضاعة آخر المدة.

ط - يولى المراجع عناية خاصة لعمليات البيع الهامة والتى تثبت بالدفاتر فى نهاية السنة المالية ، فقد ترغب المنشأة فى تضخيم أرباحها عن طريق اثبات مبيعات وهمية فى نهاية السنة المالية ثم تعود فى بداية السنة التالية وتثبتها كمردودات ولا شك أن المراجعة الانتقادية للمردودات التى تثبت بالدفاتر فى بداية السنة المالية الجديدة تساعد على إكتشاف مثل هذا التلاعب .

٢/٣/١١ تحقيق مردودات المبيعات :

١/٢/٣/١١ الرقابة الداخلية لمردودات المبيعات :

ينبغى أن يشتمل نظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات الجوانب التالية :-

أ - يجب تخصيص دفتر خاص لمردودات المبيعات تقيد فيه البضاعة المرتدة من العملاء بمجرد ورودها ، وذلك فى حالة إذا كانت المردودات كثيرة .

ب - يجب فحص البضاعة المرتدة بواسطة الفنيين بالمنشأة للتأكد من جدية وجود عيب بها يبرر ردها أو أنها غير مطابقة للمواصفات ، وإذا تقرر قبول ردها يحرر أمر لامين المخزن بإستلامها .

جـ - يجب على أمين المخزن أن يخطر قسم الحسابات لتحرير اشعار دائن من أصل وعدة صور ، يرسل الأصل للعميل وتستخدم الصور للقيد بالدفاتر ، على أن تكون هذه الاشعارات مسلسلة رقميا ، ويقوم بتحريرها موظف ليس له علاقة بالمخازن .

د - إذا كانت البضاعة مؤمناً عليها وأصابها تلف فيجب أن تتخذ الشركة اجراءات المطالبة بالتعويض من شركة التأمين .

١١/٣/٢/٢ المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المبيعات :

تشتمل المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المبيعات على الاجراءات التالية :

أ - مراجعة المجاميع أفقيا ورأسياً .

ب - مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى .

جـ - مراجعة ادراج المبالغ فى الخانات التحليلية الصحيحة د - مراجعة الترحيلات من هذا الدفتر إلى استاذ مساعد المدينين (العملاء) .

هـ - مراجعة نقل المجاميع إلى دفتر اليومية المركزية ، وإلى الحسابات المختصة بدفتر الاستاذ العام .

هذا ويجب أن تشتمل المراجعة الحسابية أيضا على مراجعة صور الاشعارات المرسلة للعملاء ولاشعارات الرد الواردة منهم من حيث عمليات الجمع ، والخصم ، والتضريبات .

١١/٣/٢/٣ المراجعة المستندية لمردودات المبيعات :

تتضمن المراجعة المستندية لمردودات المبيعات على الاجراءات التالية :

أ - مطابقة صور ألاشعارات المرسلة للعملاء وإشعارات الرد الواردة منهم مع تقارير قسم الاستلام والفحص للتأكد من حالة البضاعة المرتدة .

ب - مطابقة اشعارات الرد مع ما قيد بدفتر يومية مردودات المبيعات ، ومع بطاقة الصنف ، وسجل المخازن ، وسجل البوابة للتأكد من دخول البضاعة فعلاً إلى مخازن المنشأة .

جـ - يجب أن يوجه المراجع عناية خاصة لمردودات المبيعات التى تثبت بالدفاتر فى بداية السنة المالية الجديدة فقد تكون نتيجة لعملية بيع وهمية أثبتت فى نهاية السنة المالية الحالية بغرض تضخيم رقم الأرباح .

د - يجب أن يوجه المراجع عناية خاصة إلى مردودات المبيعات التى تتم فى نهاية السنة المالية ، فيتأكد من دخولها المخازن فعلاً ومن أنها قد أدرجت ضمن بضاعة آخر المدة .

هـ - يجب أن يتأكد المراجع من أثبات البضاعة المرتدة فى بطاقات الصنف مستقلة عن البضاعة السليمة وذلك فى حالة ما إذا كانت تالفة أو معيبة .

وبالإضافة إلى ما سبق يقوم المراجع بمراجعة دفتر اليومية العامة (المركزية) إذ تشتمل هذه اليومية على القيود المركزية الخاصة باليوميات المساعدة الأخرى ، وحيث أنه قام بالمراجعة المستندية لليوميات المساعدة الخاصة بالعمليات الآجلة ، فإنه يكون قد قام بمراجعة القيود المركزية الخاصة بها مستندياً فى اليومية المركزية .

ولكن هذه اليومية تشتمل أيضا على قيود خاصة بالعمليات التى ليست لها يومية مساعدة خاصة بها ، ومن القيود التى يجدها المراجع فى هذا الدفتر تلك الخاصة بإثبات الديون المعدومة ، وعمليات تجديد ورفض الأوراق التجارية ، ومسموحات المبيعات ومسموحات المشتريات ، وعمليات بيع الأصول الثابتة ، وتصحيح الأخطاء . لذلك يتعين على المراجع جينئذ أن يراجع مثل هذه القيود الخاصة مع ما يؤيدها من المستندات وأن يكون دقيقاً فى مراجعته لها .

وبعد قيام المراجع بفحص ومراجعة قيود اليومية المركزية يتعين عليه مراجعة دفتر الأستاذ العام ، وتتم المراجعة المستندية لما هو وارد بالحسابات المختلفة بهذا الدفتر مع دفاتر القيد الأولى (اليوميات المساعدة) ، وعلى المراجع أن يتحقق من أنه ليس هناك أية قيود لم يراجع ترحيلها من دفاتر اليومية - وإن وجدت عليه أن يتحرى عنها حتى يتأكد من صحتها ، وفي أثناء قيامه بهذا الفحص عليه أن يلقى نظرة انتقادية فاحصة على القيود والحسابات بصفة عامة ليقنع نفسه أن الحسابات وقيودها لا تشتمل على مفردات غير عادية لم يفحصها من قبل .

تذكر أن

١ – العمليات التجارية الآجلة يقصد بها عمليات الشراء والبيع التى تعتمد على نظام الائتمان وما قد يترتب عليها من مردودات المشتريات أو مردودات المبيعات .

٢ – الأهداف الرئيسية من فحص المراجع للعمليات التجارية الآجلة يتمثل فى التحقق من وجود رقابة داخلية فعاله ، ومن جدية عمليات الشراء والبيع الآجل ، وأن البضاعة المشتراه أو المباعة قد تم تسجيلها فى الدفاتر المختصة ، وبالاضافة إلى التحقق من الدقة الحسابية للعمليات الآجلة بالدفاتر والسجلات .

٣ـ الاجراءات الرقابية على عمليات الشراء الآجل تتمثل فى ثلاثة مراحل هى : مرحلة طلب الشراء ، ومرحلة الاستلام والفحص والتخزين ، ومرحلة المحاسبة عن عمليات الشراء .

٤ – اجراءات المراجعة على عمليات الشراء الآجل تتمثل فى المراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات الآجلة بجانب اجراء المراجعة المستندية لمردودات المشتريات .

٥ – تحقيق مردودات المشتريات يتمثل فى فحص نظام الرقابة الداخلية لمردودات المشتريات ، والمراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات الآجلة ، والمراجعة المستندية لمردودات المشتريات .

٦ – تحقيق المبيعات الآجلة يتمثل فى قيام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية للمبيعات الآجلة ، واجراءات المراجعة الحسابية لدفتر يومية المبيعات الآجلة ، والمراجعة المستندية للعمليات الآجلة .

٧ – تحقيق مردودات المبيعات يتمثل فى قيام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات ، المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المبيعات ، والمراجعة المستندية لمردودات المبيعات .

٨ - المراجع يقوم بمراجعة دفتر اليومية العامة (المركزية) لاشتمالها على القيود المركزية الخاصة باليوميات المساعدة الأخرى ، بجانب قيود اثبات الديون المعدومة ، ورفض وتجديد الأوراق التجارية ، ومسموحات المبيعات ، ومسموحات المشتريات ، وعمليات بيع الأصول الثابتة ، وتصحيح الأخطاء .

٩ - المراجع يقوم بفحص ومراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ العام وذلك بالمراجعة المستندية لما هو وارد بالحسابات المختلفة بهذا الدفتر مقارنة مع دفاتر القيد الأولي (اليوميات المساعدة) للتحقق من عدم اغفال أية قيود دون مراجعتها وفحصها .

١٠ - المراجع إذا وجد أن هناك قيود لم يراجع ترحليها من دفاتر اليومية عليه أن يتحرى عنها حتى يتأكد من صحتها ، وفي أثناء قيامه بهذا الفحص عليه أن يلقى نظرة انتقادية فاحصة على القيود والحسابات بصفة عامه ليقتنع نفسه أن الحسابات والقيود لا تشتمل على مفردات غير عادية لم يتم فحصها من قبل .

الوحدة الدراسية الثانية عشر
تحقيق قوائم نتائج الاعمال
Verification of statement of operating results

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية الى تعريف الدارس بالاجراءات الرقابية التى يقوم بها المراجع لتحقيق قوائم الاعمال بما تشمله من عناصر التشغيل ، وعناصر المتاجرة ، وعناصر الارباح والخسائر.

عناصر الوحدة :

١/١٢ مقدمه :

سبق أن اوضحنا أن الهدف من عملية المراجعة هو قيام المراجع بإبداء رأى فنى محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على حقيقة نتائج الاعمال والمركز المالى للمنشأة.

ولكى يتسنى للمراجع الوصول الى هذا الرأى ، فإنه يقوم بمراجعه دورية تشمل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، كما يقوم بمراجعة حسابية ومستندية لعينة ممثلة للعمليات التى تمت اثناء السنة المالية . والهدف من اجراء ذلك هو التحقق ان مايثبت فى الدفاتر يدل على ويطابق ماهو موجود فعلا ، فإن وجدت فروق أو اختلافات يتعين عمل التسويات اللازمة للمطابقة وهى قيود التسويات الجردية فى نهاية السنة المالية .

وبعد حصول المراجع على أدلة كافية يقوم بالخطوة الاخيرة وهى تحقيق أو مراجعة القوائم المالية للمنشأة والى تتمثل فى حسابات النتيجة والميزانية ، ومايرفق بها من كشوف تفصيلية.

وتحقيقا لما سبق سنتناول بالدراسة والتحليل من خلال هذه الوحدة الدراسية النقطتين التاليتين :

أولا : ماهية تحقيق القوائم المالية .

ثانيا : تحقيق عناصر قوائم نتائج الاعمال .

٢/١٢ ماهية تحقيق القوائم المالية :

إن اهم الواجبات الملقاه على عاتق المراجع فى المرحلة النهائية لعملية المراجعة هى فحص جميع مفردات القوائم المالية ، وهى الحسابات الختامية والميزانية ، ونؤكد هنا ان هذا الفحص يجب ان يشمل جميع المفردات (أى ١٠٠٪) ولا يمكن مطلقا أن

تراجع هذه المفردات بإستخدام أسلوب الاختبارات .

فإذا كانت جميع العمليات التى تمت فى المنشأة قد أثبتت بأمانه وعولجت بالطريقة الصحيحة طبقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها ، فلابد ان ارصدتها ستجد مكانها الصحيح فى القوائم المالية للمنشأة .

ولايكفى فقط أن يتحقق المراجع من صحة ماهو وارد بالقوائم المالية طبقا للارصدة الظاهرة بالدفاتر والسجلات ، بل يتعين عليه أن يقوم بفحص آخر كامل يشتمل على عنصرين الاول ويتناول تحقيق مفردات القوائم المالية ، الثانى ويتناول تقييم تلك المفردات ، وفيما يلى سنتناول هذين العنصرين بالشرح الموجز.

١٢/٢/١ تحقيق المفردات : verification

ويقصد بتحقيق مفردات القوائم المالية قيام المراجع بالتأكد من أن الميزانية تعطى صورة صادقة وواضحة عن المكز المالى للمنشأة ، ومن أن حساب الارباح والخسائر يبين على الوجه الصحيح نتائج اعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية . لذلك يقوم المراجع بالاجراءات التالية :

١٢/٢/١ التأكد من سلامة عرض القوائم المالية :

يشير المعيار رقم (٣١) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية FASB ، الى أن ضرورة الفصل بين مفردات القوائم المالية - والتى تشمل عادة قائمة المركز المالى ، وقائمة الدخل ، وقائمة مصادر واستخدامات الاموال ، والايضاحات المرفقة بها - وتحديد هويتها عند عرضها فى قائمة الدخل وقائمة المركز المالى للمنشأة - ويعتبر من المعلومات التى تفيد مستخدمى القوائم المالية فى تحليل الوضع المالى للمنشأة .

أما فيما يتعلق بالوضع فى جمهورية مصر العربية فإن تأكد المراجع من سلامة عرض القوائم المالية يتوقف عى نوع الشركة . فإن كانت احدى شركات القطاع العام ، يتعين على المراجع التأكد من أن الشركة قد قامت بإعداد القوائم التالية وفقا للنتائج الواردة بالنظام المحاسبى الموحد :

- حساب العمليات الجارية .
- الميزانية .
- حساب الانتاج والمتاجرة .
- حساب التوزيع .

أما اذا تعلق الامر بإحدى شركات القطاع الخاص ، فيجب على المراجع أن يتأكد بأن العرض فى القوائم المالية يتفق مع القواعد الفنية المتعارف عليها ، علما بأن القوائم المالية المنشورة فى هذه الشركات تتمثل فى الآتى :

- حساب الارباح والخسائر .
- الميزانية .

ونظرا للدور الهام الذى تلعبه الشركات المساهمة فى الاقتصاد القومى فقد أشار قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فى هذا الشأن بأنه يجب على مجلس إدارة الشركة المساهمة أن يعد كل سنة مالية فى موعد يسمح بعقد الجمعية العمومية للمساهمين خلال ستة أشهر على الاكثر من تاريخ انتهاء السنة المالية ميزانية للشركة وحساب ارباح وخسائر.

أما عن كيفية عرض القوائم المالية واظهار مفرادتها ، وترتيب اظهار هذه المفردات فيستطيع القارىء ان يلم بتفاصيل هذا الموضوع فى مؤلفات المحاسبة المتخصصة :

٣/١/٢/١٢ الافصاح الكافى : Adequate Disclosure

يشير معيار المحاسبة رقم (١) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية FASB عن السياسات المحاسبية الهامة التى يجب أن يفصح عنها عند نشر القوائم المالية ، ويقصد بالافصاح عن السياسات المحاسبية الهامة ، ارفاق بيان مع القوائم المالية يوضح فيه السياسات المحاسبية الهامة التى إستخدمتها المنشأة التجارية أو الصناعية فى إعداد القوائم المالية المنشورة حتى يتسنى لمستخدمى القوائم المالية الاطلاع عليها واتخاذ القرارات المناسبة . وعلى ذلك يحظر على ادارة المنشأة اجراء المقاصة بين عناصر المصروفات والايرادات ، وعناصر الاصول ، والخصوم ، كما يتعين الافصاح عن الالتزامات المحتملة العرضية ، والاحداث التى تقع فى تاريخ لاحق لنهاية السنة المالية ولها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، كما يجب أن تظهر القوائم المالية الارقام المقارنة للفترة المحاسبية السابقة .

٣/١/٢/١٢ تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها :

يتعين على المراجع ان يتأكد من أن السياسات المحاسبية التى طبقتها المنشأة مقبولة ومتعارف عليها عامة . وتكمن الصعوبة هنا فى وجود عدة سياسات محاسبة مقبولة عامة للمبدأ الواحد مثل تقييم البضاعة حيث يوجد اكثر من عشر قواعد لتقييمها ، منها على سبيل المثال قاعدة الوارد أولا صادر أولا ، وقاعدة الوارد أخيرا صادر أولا ، وقاعدة المتوسط المرجح .... إلخ ، ويترك الامر عادة للمنشأة لاختيار

القاعدة التى تراها مناسبة لطبيعة نشاطها والتى تتخذها حينئذ سياسة محاسبية تطبقها وتتبعها عند اعداد القوائم المالية .

ونؤكد فى هذا الصدد ان المراجع لايستطيع ان يعرض على المنشأة اتباع سياسة محاسبية معينة وتفضيلها على سياسة اخرى طالما انها مقبولة عامة . ولكن عليه ان يتأكد من ان تعدد السياسات المحاسبية المقبولة عامة لم يستغل لاعداد قوائم مالية مضللة أو غير عادلة .

ومما تجدر الاشارة اليه فى هذا الصدد صعوبة وصف القوائم المالية بأنها صحيحة ، أو أنها تمثل المركز المالى الحقيقى ، بل الافضل القول بأنها تعطى صورة صادقة وعادلة عن المركز المالى ونتائج الاعمال وذلك فى ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها .

وفى هذا الصدد تنص المادة (١٦) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بمصر على :

"لما كانت الميزانية والحسابات الختامية تبنى على عوامل ثلاثة هى تسجيل وقائع ، وتطبيق مبادىء محاسبية متعارف عليها ، وتقديرات شخصية ، مما يجعل النص على ان الميزانية تمثل المركز المالى الحقيقى للشركة ، وأن حساب الارباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها لايتمشى مع هذه العوامل ، لذلك من حق مراقب الحسابات أن يصف الميزانية بأنها تعطى صورة صادقة وواضحة عن حالة اعمال الشركة فى تاريخ معين ، وأن حساب الارباح والخسائر يعبر على وجه صادق عن أرباح الشركة أو خسائرها عن مدة معينة .

ومن الجدير بالذكر ان مشكلة تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها لاتثار عند تحقيق مفردات القوائم المالية بشركات القطاع العام حيث تضمن النظام المحاسبى الموحد الذى تلتزم به هذه الشركات توحيدا للقواعد المحاسبية واجبة التطبيق .

٤/١/٢/١٢ صحة البنود التى تظهر بالقوائم المالية :

يتعين على المراجع التحقق من صحة كل بند من بنود القوائم المالية على حدة ، فيتأكد من وجوده فعلا ، وصحة تقييمه ، وملكيته المنشأة له فى تاريخ الميزانية ، وجدية الإلتزام فى حالة الإلتزامات ، كما يتأكد من عدم وجود أى مغالاة أو نقص فى بنود المصروفات والإيرادات .

٢/٢/١٢ تقييم المفردات : Valuation

يتعين لإنهاء عملية المراجعة على الوجه الصحيح أن يقتنع المراجع ويتأكد من أن القيمة المقدرة للمفردات سواء كانت أصول أو خصوم صحيحة وسليمة فى تاريخ الميزانية وذلك تطبيقا للمبادىء والقواعد والسياسات المحاسبية المتعارف عليها ، لأن هذه القيم تؤثر فى النهاية على تحديد قيمة نتيجة الأعمال عن المدة المحاسبية وبالتالى على قيمة صافى أصول المنشأة أو حقوق الملكية Net Worth وهذا مايطلق عليه عملية "التقييم" .

ولاتتم عملية التقييم على أساس القيمة السوقية للأصول فى تاريخ الميزانية ، ولكنها تتم على أساس مبادىء وقواعد فنية متعارف عليها . لذلك تتوقف دقة وصحة الميزانية على صحة تقييم مفرداتها ، ويتعين على المراجع أن يوليها عنايته الخاصة حتى يمكن أن تكون الميزانية دقيقة فى مدلولها إلى أقصى مد ممكن لخدمة مستخدمى القوائم المالية .

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أن المسئول الأول عن تقييم المفردات هم أصحاب المنشأة أو القائمين على إدارتها حيث تتوفر لديهم الخبرة والدراية بطبيعة أعمال وأصول منشآتهم ، وإن مهمة المراجع ومسئوليته تتحدد فى القيام بأختبار صحة ودقة هذه القيم وتطبيق القواعد والمبادىء العلمية والفنية المتعارف عليها ، والإقتناع بصحة التقييم على قدر إستطاعته بحسب الظروف الخاصة بالمنشأة ، فالمراجع ليس مثمنا أو خبيرا للتقييم ولايمكنه أن يضمن دقة وصحة تقييم مفردات المركز المالى للمنشآت التى يقوم بمراجعتها .

وعلى الرغم من أن التحقيق عملية منفصلة عن التقييم إلا أنه من الأيسر على المراجع أن ينفذهما عمليا معا كأنهما عملية واحدة ، ولذلك سوف نتناول معالجة الموضوعين معا فيما بعد عند مناقشة أسس تحقيق القوائم المالية .

٣/١٢ تحقيق عناصر قوائم نتائج الأعمال :

حتى يتسنى للمنشأة الوصول إلى تحديد نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية يتعين عليها إعداد قوائم نتائج الأعمال أو ماتعرف بحسابات النتيجة .

ويفترض معيار المحاسبة رقم (١) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية FASB أن القوائم المالية قد تم إعدادها على أساس الإستحقاق . وطبقا لهذا المفهوم يجب أن تحمل كل فترة محاسبية بما يخصها من إيرادات ومصروفات بغض النظر عما إذا كان الإيراد قد قبض أم لم يقبض ، وأن المصروفات قد دفعت أو لم تدفع .

وتختلف العناصر التى تؤثر على نتائج الأعمال بإختلاف طبيعة نشاط المنشأة ، ولكنها لاتخرج فى مجموعها عن ثلاث مجموعات رئيسية هى عناصر التشغيل ، وعناصر المتاجرة ، وعناصر الأرباح والخسائر .

والأتى الإجراءات التى يتعين على المراجع القيام بها لتحقيق هذه العناصر :

١٢/٣/١ عناصر التشغيل Operating Ite ns

وتتضمن مجموعة عناصر التكاليف التى تكون فى مجموعها تكلفة إنتاج المنتج النهائى خلال فترة زمنية معينة سواء تمثلت فى شكل سلعة أو خدمة ، والتى يتم عرضها فى صورة قائمة التكاليف أو حساب التشغيل . وتشتمل تلك العناصر على التكاليف المباشرة من خامات ، وأجور ، ومصروفات أخرى مباشرة ، والتكاليف الصناعية غير المباشرة .

هذا ويتبع المراجع فى تحقيق هذه العناصر الإجراءات التالية :

أ - مراجعة عمليات شراء الخامات التى تتم فى نهاية السنة المالية وبداية السنة المالية التالية للتحقق من ملكية المنشأة لها ودخولها ضمن قوائم الجرد .

ب - التحقيق من كفاية إستخدام الخامات فى الغرض المخصص لها وذلك فى ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية لإستخدام هذه الخامات .

جـ - حضور لجنة الجرد الفعلى للخامات والتحقيق من تقييمها بالتكلفة .

د - مراجعة أجور الشهر الأخير من السنة المالية وكذلك أجور الشهر الأول من السنة الجديدة وذلك لتحديد مايخص السنة المالية فعلا من هذه الأجور .

هـ- تقييم نتائج العمل المباشر عن طريق مقارنة ساعات العمل المستنفد مع النتائج المحققة فى ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية الخاصة بعنصر العمل .

و - الإطلاع على مستندات المصروفات المختلفة لتحديد مايخص التشغيل منها ، كذلك على مستندات المصروفات للشهر الأول من السنة المالية الجديدة لتحديد مايخص السنة المالية من مصروفات .

ز - التحقق من كفاية إستخدام هذه التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك فى ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية لهذا العنصر .

ح - تحديد تكلفة إنتاج البضاعة تحت التشغيل بمعرفة الفنيين وحسب طبيعة الصناعة .

ط - تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائى (سلعة أو خدمة) وفحص هذه التكلفة إنتقاديا بمقارنتها بمثيلتها فى السنة السابقة . وبالتكلفة المعيارية للوحدة لمعرفة أى إنحرافات بينهما والتحرى عن أسبابها .

ى - مراجعة حسابية لمفردات حساب التشغيل أو قائمة التكاليف الصناعية .

٢/٣/١٢ عناصر المتاجرة : Trading Items

وتشمل مجموعة العناصر التى تحدد مقدار ماحققته المنشأة من مجمل ربح أو مجمل خسارة والتى يضمها "حساب المتاجرة .

ويتحدد مجمل الربح أو مجمل الخسارة عن طريق تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات التى ترتبط بهذه الإيرادات إرتباطا مباشرا.

أما الإيرادات فتتمثل فى الإيراد المتحصل من صافى المبيعات التى قامت بها المنشأة خلال الفترة (مبيعات الفترة - مردودات المبيعات التى تمت خلال الفترة) .

أما عناصر النفقات التى ترتبط إرتباطا مباشرا بهذه الإيرادات وتتم بينها هذه المقابلة ، فتكون فى مجموعها مايسمى "تكلفة المبيعات" وتشمل تكلفة البضاعة الجاهزة (أول المدة) مضافا إليها تكلفة البضاعة المشتراه (خلال المدة) أو تكلفة إنتاج البضاعة المصنوعة (خلال الفترة) ، مطروحا من هذا المجموع تكلفة البضاعة الباقية بدون بيع (آخر المدة) ، ثم يضاف مصروفات البيع والتوزيع المباشرة .

ولتحقيق عناصر المتاجرة يقوم المراجع بإتباع الإجراءات التالية :

أ - التحقق من صحة نقل رصيد بضاعة أول المدة من ميزانية السنة السابقة .

ب - التحقق من صحة نقل رصيد تكلفة البضاعة التامة الصنع خلال الفترة من حساب التشغيل .

جـ- مراجعة فواتير شراء البضاعة الجاهزة التى تمت فى نهاية السنة المالية ، وذلك التى تتم فى بداية السنة المالية الجديدة لإكتشاف أى أخطاء أو تلاعب فى إثبات هذه المشتريات .

د - توجيه عناية خاصة بمردودات المشتريات التى تتم فى الأسبوع الأخير من السنة والأسبوع الأول من السنة المالية الجديدة .

هـ - مراجعة فواتير البيع وإشعارات الرد التى تتم فى الأسبوع الأخير من السنة المالية وتلك التى تتم فى الأسبوع الأول من السنة المالية الجديدة ، والتأكد من إستبعاد البضاعة المباعة من قوائم الجرد ، كما يتعين التأكد من أن عمليات البيع

المسجلة بالدفاتر فى الأسبوع الأخير من السنة لم تثبت كمردودات مبيعات فى بداية السنة المالية الجديدة حيث قد تلجأ المنشأة لهذا لإجراء فى محاولة لتضخيم الأرباح .

و - الإطلاع على المستندات المتعلقة بمصروفات البيع وفحصها فحصا إنتقاديا من حيث تناسبها مع حجم وقيمة المبيعات ، والتحقق من إثبات المستحقات حتى تتحمل السنة بما يخصها من هذه المصروفات .

ز - حضور الجرد الفعلي للبضاعة والتأكد من تقييمها وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها كما سيرد فيما بعد عند تحقيق بضاعة أخر المدة .

ح - التأكد من عدم إدراج أية إيرادات عرضية فى حساب المتاجرة .

ط - التحقق من مدى ما حققته المنشأة من كفاية فى مرحلة المتاجرة وذلك فى ضوء معدلات الكفاية اللازمة فى هذا المجال .

ى - إجراء المقارنات اللازمة بين نسب مجمل الربح لعدد من السنوات ودراسة أسباب التغير فيها فقد تخفى ورائها تلاعب فى قيم المشتريات أو المبيعات أو بضاعة آخر المدة .

ك - مراجعة حسابية لحساب المتاجرة أو قائمة الدخل :

٣/٣/١٢ عناصر الأرباح والخسائر :

Profits and losses Items

وتشمل مجموعة العناصر التى تحدد صافى الربح أو صافى الخسارة التى

حققتها المنشأة خلال الفترة المحاسبية والتى يشملها حساب الأرباح والخسائر .

ويتحدد صافى الربح أو صافى الخسارة عن طريق مقابلة بين مجمل الربح أو مجمل الخسارة وبين عناصر المصروفات أو الأعباء الأخرى التى لاترتبط إرتباطا مباشرا بالإيرادات التى حققتها المنشأة .

ولتحقيق هذه العناصر يتعين على المراجع إتباع الإجراءات التالية :

أ – الإطلاع على كشوف تحليل المصروفات التى تعدها المنشأة فى نهاية السنة المالية ومقارنتها مع الحسابات المختصة بالأستاذ العام وفحصها إنتقاديا للتأكد من إجراء التسويات اللازمة للمقدمات والمستحقات .

ب – الإطلاع على كشوف تحليل الإيرادات وفحصها إنتقاديا للتأكد من مراعاة تسوية المقدمات والمستحقات .

جـ – فحص العمليات التى تتم فى الأيام الأولى من السنة المالية التالية للتأكد من عدم إشتمالها على إيرادات ومصروفات تخص السنة الحالية .

د – مراجعة حسابية لحساب الأرباح والخسائر .

هـ – التحقق من الفصل بين النفقات العادية المرتبطة بالنشاط التجارى للمنشأة وبين النفقات العرضية أو التى تخص سنوات سابقة .

و – الفحص الإنتقادى لصافى الربح ومقارنته بالسنة السابقة .

تذكر أن

١ – أهم الواجبات الملقاه على عاتق المراجع فى المرحلة النهائية لعملية المراجعة هى فحص جميع مفردات القوائم المالية .

٢ – المقصود بتحقيق المفردات القوائم المالية هو قيام المراجع بالتأكد من أن الميزانية تعطى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للمنشأة ، ومن أن حساب الأرباح والخسائر يبين على الوجه الصحيح نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة .

٣ – الإجراءات التى يقوم بها المراجع لتحقيق مفردات القوائم المالية تتلخص فى الآتى :

١/٣ التأكد من سلامة عرض القوائم المالية .

٢/٣ الإفصاح الكافى

٣/٣ تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها .

٤/٣ صحة البنود التى تظهر بالقوائم المالية .

٤ – المقصود بتقييم مفردات القوائم المالية هو أن يقتنع المراجع ويتأكد من أن القيمة المقدرة للمفردات سواء كانت أصول أو خصوم صحيحة وسليمة فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى (الميزانية) وذلك تطبيقا للمبادىء والقواعد والسياسات المحاسبية المتعارف عليها .

٥ – المسئول الأول عن تقييم مفردات القوائم المالية هم أصحاب المنشأة أو القائمين على إدارتها وأن مسئولية المراجع تتحدد فى القيام بإختبار صحة ودقة هذه

القيم وتطبيق القواعد والمبادىء العلمية والفنية المتعارف عليها .

٦ - تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة يتطلب إعداد قوائم نتائج الأعمال (حسابات النتيجة) طبقا لمبدأ الإستحقاق .

٧ - العناصر التى تؤثر على نتائج الأعمال تختلف بإختلاف طبيعة نشاط المنشأة ، ولكنها لاتخرج عن كونها ثلاث مجموعات رئيسية هي : عناصر التشغيل ، وعناصر المتاجرة ، وعناصر الأرباح والخسائر .

الوحدة الدراسية الثالثة عشر
تحقيق الأصول الثابتة والأصول المعنوية
Verification of Fixed Assets & Intangible Assets

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بأهداف تحقيق كل من الأصول الثابتة ، والموارد الطبيعية ، والأصول المعنوية من حيث التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية ، ووجود ملكية هذه الأصول ، وكفاية الإستهلاك ، وأخيرا التأكد من إظهار هذه الأصول وإظهار إستهلاكها بطريقة عادلة فى القوائم المالية .

عناصر الوحدة :

١٣/١ : مقدمة .

١٣/٢ : أهداف تحقيق الأصول الثابتة : -

١٣/٢/١ : التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

١٣/٢/٢ : التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة .

١٣/٢/٣ : التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة .

١٣/٢/٤ : التحقق من كفاية إستهلاك الأصول الثابتة .

١٣/٢/٥ : التحقق من أى إيرادات ناشئة عن هذه الأصول الثابتة .

١٢/٢/٦ : التحقق من صحة عرض هذه الأصول بالقوائم المالية .

١٣/٣ : تحقيق الموارد الطبيعية .

١٣/٤ : تحقيق الأصول المعنوية .

١٣/٤/١ : شهرة المحل .

١٣/٤/٢ : حقوق الإختراع .

١٣/٤/٣ : حقوق التاليف .

١٣/٤/٤ : العلامات والأسماء التجارية .

١٣/٤/٥ : حقوق الإمتياز وحقوق الإنتفاع .

١٣/٤/٦ : مصروفات التأسيس .

١/١٣ مقدمة :

يشير معيار المحاسبة الدولى رقم (٥) إلى أنه يجب تبويب الأصول الثابتة حسب طبيعتها مقسمة إلى تقسيمات ملائمة ويجب الإفصاح عن الإستهلاك المتراكم . وتشمل الأصول الثابتة الممتلكات الملموسة التى يزيد عمرها الإنتاجى عن سنة والتى تستخدم فى أغراض المشروع ، وتختلف طبيعة هذه الأصول فبعضها يتميز بعدم قابليته للإستهلاك كالأراضى ، والبعض الآخر يستهلك كالمبانى والآلات والسيارات والأثاث .

٢/١٣ أهداف تحقيق الأصول الثابتة :

تتمثل أهداف تحقيق الأصول الثابتة فيما يلى -:

١/٢/١٣ : التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

٢/٢/١٣ : التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة .

٣/٢/١٣ : التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة .

٤/٢/١٣ : التحقق من كفاية إستهلاك الأصول الثابتة .

٥/٢/١٣ : التحقق من أى إيرادات ناشئة عن هذه الأصول الثابتة وكذلك أرباح أو خسائر بيعها .

٦/٢/١٣ : التحقق من إظهار الأصول الثابته وإظهار إستهلاكها بطريقة عادلة فى القوائم المالية.

١/٢/١٣ : التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

وتشتمل إجراءات التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على مايلى : -

أ ـ دراسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأصول الثابتة بإستخدام خرائط التدفق أو قوائم الإستقصاء للتأكد من صحة النظام الموضوع للرقابة الداخلية .

ب – إختبار مدى تنفيذ الإجراءات الرقابية الموضوعة بصفة منتظمة والتأكد من التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية .

جـ– تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والقوة فى النظام وبالتالى تحديد الإجراءات الضرورية لتحقيق وجود الأصول وملكيتها وصحة تقييمها .

٢/٢/١٣ التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة :

تشتمل إجراءات التحقق من وجود وملكية الأصول على مايلى -:

أ – المطابقة بين دفتر الأستاذ الفرعى للأصول الثابتة وحسابات المراقبة الخاصة بها فى الأستاذ العام . وهذا الإجراء ضرورى قبل أى جرد أو معاينة فعلية للأصول .

ب – تحقيق الملكية القانونية للأصول الثابتة : وذلك بالإطلاع على عقود الشراء ووثائق التأمين على الأصول ، وإيصالات سداد الضريبة العقارية وإيصالات سداد الأقساط (فى حالة الشراء بالتقسيط) ، وعقد الملكية المسجل بالنسبة للعقارات .

جـ – مراجعة الإضافات على الأصول الثابتة خلال العام . ويتطلب ذلك مايلى : –

* التأكد من وجود إعتماد للإضافات من الجهات الإدارية المختصة .

* تتبع التحويلات من حسابات الأصول الثابتة تحت التشغيل (المشروعات تحت التنفيذ) إلى حسابات الأصول الثابتة (وذلك فى حالة التصنيع الداخلى للأصول الثابتة)

وفحص أوامر التشغيل للتأكد من صحة تصنيف الأصول وترحيل البنود التى تم تصنيعها إلى حساباتها المختصة .

* المراجعة المستندية الإختبارية لمشتريات الأصول الثابتة خلال العام (وذلك فى حالة الشراء من خارج المنشأة) بالرجوع إلى عقود الشراء والفواتير والأدلة الأخرى المؤيدة لهذه العمليات .

* فحص جميع الحالات التى تزيد فيها التكلفة لمشتريات الأصول الثابتة عن المبالغ المعتمدة للشراء والتأكد من إعتماد المبالغ الزائدة من المسئولين .

* التأكد من أن التكلفة الكلية للأصول الثابتة المشتراه بالتقسيط (فى حالة الشراء بالتقسيط) تم إظهارها فى حسابات الأصول كما تم إظهار الأقساط المستحقة ضمن الإلتزامات .

* التأكد من عدم إدراج أى أرباح ناتجة عن تبادل الأصول ضمن أرباح المشروع حيث أن الأصل الذى يتم إقتناؤه نتيجة المبادلة يقيم بالقيمة الدفترية للأصل القديم الذى تم بيعه مضافا إلى ذلك أى نقدية مدفوعة أو أيه مبالغ مستحقة للبائع .

* المعاينة الفعلية للإضافات الهامة على الأصول الثابتة ، ولايعتبر مسئولا عن إجراء أو ملاحظة الجرد الفعلى الشامل لجميع الأصول الثابتة لأن إحتمال تعرض هذه الأصول للسرقة أو للضياع إحتمال ضئيل .

د - مراجعة الإستبعادات من الأصول الثابتة خلال العام .

وللحماية من خطر إستبعاد بعض الأصول أو تخريدها دون إثبات ذلك فى السجلات المحاسبية تلجأ كثير من الشركات إلى وجود سياسة مكتوبة مؤداها أنه لايجوز

إستبعاد أو تخريد أصل من الأصول دون إعتماد أن يلجأ المراجع إلى الإختبارات التالية:

* عند حدوث إضافات للأصول الثابتة يجب معرفة ماتم بشأن الأصول القديمة .

* يتم تحليل الإيرادات المتنوعة لمعرفة ماإذا كانت تتضمن إيرادات بيع أصول ثابتة .

* عند التوقف عن إنتاج بعض المنتجات يجب معرفة ماحدث بشأن وسائل الإنتاج التى كانت تستخدم فى الإنتاج .

* الإستفسار من الموظفين عن أى أصول تم إستبعادها أو تخريدها خلال العام.

* فحص أوامر تخريد الأصول أو أى مستندات خاصة بتخريد الأصول .

* التحرى عن أى تخفيض فى مبالغ التأمين على الأصول الثابتة ومعرفة ماإذا كان السبب هو إستبعاد جزء من الأصول الثابتة .

هـ- الحصول على (أو إعداد) كشف تحليلى بالتغيرات التى طرأت على الأصول الثابتة خلال العام .

حيث يقوم المراجع بتحقيق الأرصدة الإفتتاحية للأصول الثابتة بالرجوع إلى أوراق المراجعة عن العام الماضى أو بالقيام بإجراءات المراجعة السابق الإشارة إليها . ثم يقوم المراجع بعد ذلك بمراجعة إختبارية للإضافات والإستبعادات .

٣/٢/١٣ التحقق من صحة تقييم الأصول :

للتحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة يقوم المراجع بما يلى : -

أ - المراجعة المستندية الإختبارية لمشتريات الأصول الثابتة خلال العام بالرجوع إلى عقود الشراء والفواتير والأدلة الأخرى المؤيدة لعمليات الشراء .

ب - التأكد من أن التكلفة الكلية للأصول الثابتة المشتراه بالتقسيط تم إظهارها فى حسابات الأصول وأن الأقساط التى لم تدفع بعد قد أدرجت ضمن الإلتزامات .

جـ - التأكد من تطبيق ماسبق على عقود الشراء التأجيرى أو عقود الشراء التى تحفظ الملكية للبائع لحين سداد باقى الثمن حتى ولو سمى البيع إيجارا .

د - التأكد من أن الأصول التى تم إقتناؤها عن طريق المبادلة قد سجلت بقيمتها متمثلة فى تكلفة الأصل المستبعد مضافا إليها أى مبالغ إضافية مدفوعة أو مستحقة للمورد .

هـ - التأكد من أن الأصول التى تم تصنيعها داخليا قد قومت بتكلفة المواد والعمل المباشر ، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وأن هذه التكلفة لاتزيد عن تكلفة مثيلاتها من الأصول فى السوق .

و - التأكد من عدم إضافة أى فوائد (فى حالة الإقتراض لتمويل شراء الأصول) على تكلفة الأصول الثابتة .

ز - التأكد من عدم إحتواء مصروفات الصيانة والإصلاح على بعض البنود التى كان يجب إعتبارها مصروفات رأسمالية . وأحد الوسائل الهامة لذلك هو قيام المراجع بتحليل شهرى لمصروفات الصيانة والإصلاح ومقارنة هذا التحليل بأرقام مماثلة للسنة السابقة .

٤/٢/١٣ التحقق من كفاية إستهلاك الأصول الثابتة :

لقد أشار معيار المحاسبة الدولى رقم (٥) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة (FASB) إلى أنه "يجب أن يوزع المبلغ القابل للإستهلاك على أساس منتظم على كل فترة محاسبية أثناء العمر الإنتاجى للأصل ، كما يجب أن تطبق طريقة الإستهلاك التى تختار بإستمرار من فترة لأخرى ، إلا إذا كانت هناك ظروف قد تغيرت تبرر تغييرا فى الطريقة وفى الفترة المحاسبية التى يجرى فيها التغيير" .

وللتحقق من كفاية الإستهلاك يجرى المراجع الإختبارات التالية -:

أ – فحص سياسات الإستهلاك المطبقة مع التأكد من أنه قد تم تطبيقها بعناية لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على سنوات العمر الإنتاجى بعدالة . ويراعى فى ذلك الإعتباران الآتيان -:

* التحرى عما إذا كان المشروع يعمل أكثر من وردية فى نفس اليوم أو أن هناك ظروفا تستدعى إجراء تعديل فى نسب الإستهلاك .

* مناقشة المسئولين حول إحتمالات تقادم الأصول نتيجة للإختراعات الحديثة أو التطور فى طرق الإنتاج أو التغير فى الظروف الإقتصادية .

ب – الحصول على (أو إعداد) ملخص بالإستهلاك المتجمع لأنواع الأصول الرئيسية كما تظهر فى حسابات المراقبة الخاصة بهذه الأصول . ويشتمل هذا الملخص على الأرصدة الإفتتاحية فى بداية العام ، والإستهلاك الذى يخص الفترة المالية ، والإستهلاك المتجمع الخاص بالأصول التى تم إستبعادها ، والأرصدة النهائية للإستهلاك المتجمع فى نهاية السنة المالية .

جـ- تحقيق الإستهلاك فى السنة المالية كالاتى : -

* بمقارنة النسب المستخدمة فى العام الحالى مع النسب المستخدمة فى السنوات السابقة والتحرى عن أى فروق .

* إختبار مبلغ الإستهلاك الخاص بعدد من الأصول المتماثلة من الناحية الحسابية ومراجعة المبالغ مع السجلات الفرعية للأصول ، والتأكد من عدم إحتساب إستهلاك للأصول التى تم إستهلاكها بالكامل .

* مراجعة المبالغ المرحلة إلى حساب مخصص الإستهلاك المتجمع مع المبالغ المحملة لقائمة الأرباح والحسائر .

د - مراجعة المبالغ المستبعدة من حساب مخصص الإستهلاك للأصول التى تم إستبعادها خلال العام .

هـ- مراجعة نسب الإستهلاك المستخدمة مع النسب التى سمحت بها مصلحة الضرائب لإغراض الفحص الضريبى الخاص بأرباح المشروع .

و - مراجعة نسب الإستهلاك المتجمع إلى تكلفة الأصول مع نفس النسب عن السنوات السابقة ومناقشة المسئولين عن أى تغيرات جوهرية .

٥/٢/١٣ التحقق من أى إيرادات ناشئة عن الأصول الثابتة وأرباح أو خسائر بيعها :

وللتحقق من ذلك يقوم المراجع بما يلى -:

أ - تحليل حساب الإيرادات المتنوعة لمعرفة ماإذا كان هذا الحساب يتضمن ثمن بيع بعض الأصول القديمة .

ب - الإستفسار عن أى أصول تم إستبعادها خلال العام .

جـ - المراجعة المستندية الإختبارية لمبيعات الأصول الثابتة خلال العام بالرجوع إلى عقود البيع أو فواتير البيع وأى أدلة أخرى مؤكدة لهذه المبيعات .

٦/٢/١٣ التحقق من إظهار الأصول وإظهار إستهلاكها بطريقة عادلة فى القوائم المالية :

تتطلب هيئة المبادىء المحاسبية التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكى أن تظهر الميزانية أو المرفقات التابعة لها أرصدة الأنواع الرئيسية للأصول القابلة للإستهلاك المتجمع فيجوز إظهار تفاصيله بالنسبة لكل مجموعة رئيسية أو إظهار مجموعه العام ، ويجب بيان الطريقة أو الطرق التى تم بها إحتساب الإستهلاك . بالإضافة إلى ذلك يجب مراعاة مايلى : -

أ - تقسيم الأصول الثابتة إلى المجموعات الرئيسية الأتية : الأراضى - المبانى - العدد والآلات - الأثاث والتركيبات - الأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ .

ب - إظهار الأصول الثابتة التى لاتستخدم فى الإنتاج فى مجموعة منفصلة .

جـ - إظهار الأصول الثابتة المرهونة بوضوح .

د - إظهار القيمة الحقيقية للأصول الثابتة . ويلاحظ أن التكلفة التاريخية هى الأساس المتعارف عليه فى التقييم . أما بالنسبة للأصول التى لاتستخدم فى الإنتاج فإنها تقوم بقيمتها البيعية التقديرية .

وبالنسبة لشركات القطاع العام يتعين على المراجع التأكد من إلتزام الشركة بتبويب الأصول طبقا للدليل المحاسبى الموحد والتأكد من الإلتزام بمبادىء التقويم

المنصوص عليها فى النظام المحاسبى الموحد وكذلك التأكد من إظهار المخصصات الخاصة بالإهلاك فى جانب الإلتزامات بالميزانية وفقا لما نص عليه النظام المحاسبى الموحد .

٣/١٣ تحقيق الموارد الطبيعية :

يقصد بالموارد الطبيعية الأصول التى تخضع للإستهلاك بالنفاد مثل المناجم ، وآبار الزيوت والغاز ، وغابات الأشجار ، والموارد الطبيعية الأخرى . وعند قيام المراجع بمراجعة هذه الأصول يتعين عليه إتباع مايلى :

أ - القيام بنفس الخطوات التى سبق ذكرها فى تحديد الإستهلاك الذى يخص السنة المالية والإستهلاك المتجمع والهدف من ذلك هو التأكد من أن إستهلاك النفاد قد تم إحتسابه بطريقة ثابتة من سنة لأخرى وطبقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها ومع الإستعانة بآراء الخبراء فى تحديد الكميات الفعلية التى يجب إستخدامها كأساس لإحتساب الإستهلاك .

ب - وللتحقق من الملكية والتكلفة يعتمد المراجع على عقود الملكية أو عقود الإمتياز والتأجير والمستندات الأخرى المؤيدة لذلك . ويراعى إعتبار تكاليف الإستكشاف والتنقيب من المصروفات الرأسمالية ، وفى شركات البترول يمكن إظهار عقد الإمتياز أو عقد الإيجار بجميع المبالغ المدفوعة بما فى ذلك مصروفات تنمية الحقول ، ويعتبر مجموع هذه المبالغ أساسا لإحتساب إستهلاك النفاد أو يعتبر خسارة يتم إستبعادها إذا ثبت فيما بعد أن الحقل غير منتج .

وفى بعض الصناعات الإستخراجية قد تكون تكلفة المنجم أو البئر ضئيلة . وفى مثل هذه الحالة قد تستخدم قيمة مقدرة كأساس لإحتساب إهلاك النفاد بدلا من التكلفة

الفعلية وهنا يجب على المراجع فحص تقرير الخبير الذى قام بتقدير الأصول وتحديد أساس التقدير ومراعاة الإفصاح عن ذلك إفصاحا كاملا فى القوائم المالية .

٤/١٣ تحقيق الأصول المعنوية :

Verification of Intangible Assets

يقصد بالأصول المعنوية (غير الملموسة) تلك الأصول التى ليس لها كيان مادى ملموس مثل شهرة المحل ، وحقوق الإختراع ، وحقوق التأليف ، والعلامات التجارية ، والأسماء التجارية ، وحقوق الإمتياز ، وحقوق الإنتفاع ، ومصروفات التأسيس .

وهذه الأصول تستمد قيمتها من الحقوق أو المزايا الإقتصادية التى تنشأ عن ملكيتها ولاتختلف أهداف تحقيق هذه الأصول عنا سبق ذكره بالنسبة للأصول الثابتة الملموسة .

ونتناول فيما يلى طبيعة كل أصل من هذه الأصول وموقف المراجع الخارجى منه.

١/٤/١٣ شهرة المحل : Good will

القاعدة العامة أن الشهرة لاتظهر فى الدفاتر إلا إذا دفع فيها مقابل . وعند شراء منشأة قائمة تتحدد قيمة الشهرة بالزيادة فى ثمن الشراء عن صافى الأصول المقدمة التى حصل عليها المشترى . وفى حالة إندماج مجموعة معينة من الشركات يتم إظهار شهرة المحل نتيجة للفروق فى المقدرة الكسبية لهذه الشركات ، ويدفع مقابل هذه الشهرة بإصدار عدد من أسهم رأس مال الشركة الجديدة بنسبة معينة متفق عليها إلى مساهمى الشركات القديمة التى تحقق أرباحا عالية . والشهرة فى حقيقتها هى قدرة

المشروع على تحقيق عائد أكبر من العائد العادى الذى تحققه المشروعات المماثلة فى نفس المجال .

وتتلخص واجبات المراجع فيما يتعلق بتحقيق الشهرة فيما يلى : -

أ - الإطلاع على الإتفاقات التى تمت بين المنشأة المشترية والبائعة والعقود المحررة .

ب - التأكد من إعتماد الجهات الإدارية المختصة لما دفع زيادة عن صافى الأصول المنقولة وإعتبار هذه الزيادة ممثلة لشهرة المحل .

جـ- الإطلاع على الإتفاقيات وفحص القيم المقدرة للأصول فى حالة الإندماج والتحقق من أن قيمة الشهرة فى حدود المعقول ، والتأكد من إعتماد التقدير فى محاضر جلسات مجلس الإدارة .

د - التحقق من إستهلاك الشهرة خلال فترة الإنتفاع بها بطريقة منتظمة وتحميل حساب الأرباح والخسائر سنويا بمبلغ مقابل إستهلاك الشهرة بشرط ألا تزيد فترة الإستهلاك عن أربعين عاما .

هـ- التحقق من عدم بقاء أى رصيد لحساب الشهرة فى الدفاتر إلا إذا كان هناك دليل على أن الشهرة مازالت موجودة .

٢/٤/١٣ حقوق الإختراع : Patients

وهو حق تمنحه الحكومة للمخترع ولايجوز لسواه إستغلال إختراعه خلال مدة ١٥ سنة إلا أنه يمكن له التنازل عنه خلال هذه المدة . ومن الناحية القانونية فإن حقوق الإختراع لايجوز تجديدها ولكن فى الواقع العملى يمكن إطالة عمر حق الإختراع

الأصلى بحقوق إختراع فرعية تمثل تحسينات أو تغييرات بسيطة قرب نهاية العمر القانونى لحق الاختراع الأصلى .

ولتحقيق هذا الأصل يقوم المراجع بما يلى : -

أ - التأكد من الملكية وذلك بالإطلاع على براءة الإختراع التى تمنح من الجهة الحكومية المختصة .

ب - إذا كان حق الإختراع مشترى من شخص آخر يطلع المراجع على عقد التنازل بالإضافة إلى الإطلاع على براءة الإختراع ، والتأكد من إتخاذ الإجراءات القانونية للتنازل .

جـ- التحقق من صحة التقييم بالرجوع إلى كافة المستندات المؤيدة لذلك .

د - التحقق من حساب تكلفة الإختراع - فى حالة الإختراع بمعرفة المشروع - ومن أن التكلفة تقتصر على المصروفات والأتعاب القانونية التى دفعت للحصول على حق الإختراع .

ويراعى عدم تحميل حق الإختراع بأى جزء من نفقات الأبحاث التى تحملها الشركة لأن جميع هذه المبالغ تعتبر مصروفات تحمل على حساب الأرباح والخسائر فى الفترة التى أنفقت فيها .

هـ - التحقق من إستهلاك حق الإختراع على أساس العمر القانونى أو العمر الإقتصادى أيهما أقصر وفحص القرار الذى تم إتخاذه فى هذا الموضوع بعناية .

٣/٤/١٣ حقوق التأليف : Coby rights

حقوق التأليف تجمع بين حقين . حق معنوى يعبر عن أبوة صاحبها لنتاجه الفكرى ، وحق مالى يعبر عن حق المؤلف فى إستغلال نتاجه ماليا ولايجوز لغيره مباشرة

هذا الحق دون الحصول على إذن كتابى منه . وينقضى حق الإستغلال المالى للمؤلف بعد مضى ٥٠ سنة على وفاته . ويتعين إتباع الإجراءات التالية لتحقيق هذا الأصل : -

أ - التحقق من وجود حق التأليف ضمن مجموعة الأصول المعنوية بدفاتر المنشأة.

ب - الإطلاع على العقد أو المكاتبات التى تمت بين المنشأة والمؤلف للتحقق من القيمة المقيد بها الحق فى الدفاتر .

جـ- التأكد من إستهلاك قيمة هذا الحق خلال فترة التعاقد أو خلال المدة القانونية التى ينتهى فيها حق المؤلف أيهما أقصر .

٤/٤/١٣ العلامات والأسماء التجارية : Trade Marks

العلامات والأسماء التجارية هى وسائل لتمييز المنتجات وإكتساب رضا العملاء وبالتالى تحقيق زيادة فى المبيعات بأسعار أعلى من المنتجات المماثلة .

والأسماء التجارية يمكن تأجيرها ، أو التنازل عنها ، أو بيعها ، ويستمر عمرها الإقتصادى طالما بقيت مستخدمة ، وتستهلك خلال سنوات عمرها الإقتصادى أو مدة ٤٠ سنة أيهما أقصر .

ويجب إتباع الإجراءات التالية لتحقيق هذا الأصل -:

أ - فى حالة إكتساب المنشأة هذه العلامات أو الأسماء التجارية داخليا فإنه يتعين التحقق من أن تكلفتها المتمثلة فى رسوم تسجيلها والمبالغ المدفوعة للمهندسين مقابل تصميمها قد حملت كمصروفات إيرادية على حساب الأرباح والخسائر فى السنة التى أنفقت فيها .

ب - فى حالة قيام المنشأة بشراء العلامات والأسماء التجارية من الغير فإن على المراجع التأكد من القيمة بالإطلاع على عقود الشراء ، وكذلك التأكد من أن المنشأة قد قامت بكافة الإجراءات القانونية اللازمة لنقل الملكية وتسجيلها وذلك بالإطلاع على شهادة التسجيل الرسمية .

٥/٤/١٣ حقوق الإمتياز وحقوق الإنتفاع :

Exclusive Rights of Use

يعتبر شراء المنشأة حق إمتياز بالحفر أو التنقيب عن البترول أو المعادن من الأصول الثابتة غير الملموسة . وللتأكد من وجود هذا الأصل وقيمته يتعين على المراجع اتباع مايلى : -

أ - التأكد من قيمته بالإطلاع على الإتفاقيات والمكاتبات بين المنشأة والجهة المختصة .

ب - التأكد من قيام المنشأة بكافة الإجراءات القانونية اللازمة لتسجيل هذه الحقوق وذلك بالإطلاع على شهادة التسجيل الرسمية .

جـ - التأكد من أن المنشأة تستهلك قيمة هذه الحقوق خلال مدة إستغلالها (العمر القانونى) ، أو العمر الإقتصادى أيهما أقصر وفحص القرارات التى إتخذت فى هذا الموضوع .

٦/٤/١٣ مصروفات التأسيس : Preliminary Expenses

وتتمثل هذه المصروفات فيما ينفق على تأسيس الشركة من دراسات جدوى وأتعاب محامين ومصروفات قضائية ومصاريف إجتماعات المؤسسين وأتعاب المحاسبين وغير ذلك من المصروفات التى تستلزمها عملية التأسيس وتدفع هذه المصروفات على أساس أنها ستساهم فى تكوين إيرادات المنشأة مستقبلا ولذا يتحتم معاملة هذه المصروفات على أنها أصل من الأصول وليست مصروفا من المصروفات .

ولتحقيق هذا الأصل يراعى مايلى :-

أ - المراجعة المستندية للمصروفات من خلال الإطلاع على الأدلة المستندية المختلفة المؤيدة لها .

ب - الإطلاع على قرار الجمعية التأسيسية لمساهمى الشركة والذى يرخص بسداد هذه المصروفات إلى المؤسسين .

جـ- التأكد من قيام المنشأة بالإستهلاك لهذه المصروفات خلال مدة لاتزيد عن ٥ سنوات .

تذكر أن

١ - أهداف تحقيق الأصول الثابتة تتمثل في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية ، والتحقق من وجود ملكية الأصول ، والتحقق من صحة تقييم الأصول ، والتحقق من كفاية إستهلاكها ، والتحقق من أي إيرادات ناشئة عنها ، وأخيرا التحقق من إظهار الأصول الثابتة وإظهار إستهلاكها بطريقة عادلة في القوائم المالية .

٢ - المقصود بالموارد الطبيعيةتلك الأصول التي تخضع للإستهلاك بالنفاذ مثل المناجم وآبار البترول ، وغابات الأشجار ، والموارد الطبيعية الأخرى .

٣ - الموارد الطبيعية تخضع في تحقيقها لنفس الإجراءات التي يطبقها المراجع على الأصول الثابتة .

٤ - المقصود بالأصول المعنوية (غير الملموسة) تلك التي ليس لها كيان مادي ملموس مثل شهرة المحل ، وحقوق الإختراع ، وحقوق التأليف ، والعلامات التجارية ، وحقوق الإمتياز ، وحقوق الإنتفاع ، ومصروفات التأسيس . ولاتختلف أهداف تحقيق هذه الأصول عن أهداف الأصول الثابتة الملموسة .

٥ - مصروفات التأسيس تتمثل في المصروفات التي ينفقها المؤسسون عند تأسيس الشركة ومثالها دراسات الجدوى الإقتصادية ، وأتعاب المحاماه ، وأتعاب المحاسبين وغيرها .

٦ - مصروفات التأسيس تعالج كأصل من الأصول وليست مصروفا من المصروفات على أساس أنها ستساهم في تكوين إيرادات المنشأة مستقبلا .

٧ - مصروفات التأسيس يتم تحقيقها بواسطة المراجع عن طريق المراجعة المستندية ، والإطلاع على قرار الجمعية التأسيسية لمساهمي الشركة ، بالإضافة إلى التأكد من قيام المنشأة بإستهلاك هذه المصروفات خلال فترة لاتزيد عن ٥ سنوات .

الوحدة الدراسية الرابعة عشر
تحقيق الأصول المتداولة والأرصدة المدينة الأخرى
Verification of Current Assets

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بأهداف تحقيق الأصول المتداولة والأرصدة المدينة الأخرى من حيث التأكد من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية ، ووجود وملكية هذه الأصول ، وصحة تقييم هذه الأصول ، وأخيرا التأكد من صحة عرض هذه الأصول بقائمة المركز المالى .

عناصر الوحدة :

١٤/١ : مقدمة .

١٤/٢ : تحقيق المخزون السلعى آخر المدة .

١٤/٣ : تحقيق المدينين وأوراق القبض .

١٤/٤ : تحقيق الإستثمارات المالية .

١٤/٥ : تحقيق الإستثمارات الأخرى :

١٤/٥/١ : شهادة الإيداع بالبنوك .

١٤/٥/٢ : السندات الإذنية غير المضمونة .

١٤/٥/٣ : القيمة الإستردادية لوثائق التأمين على الحياة .

١٤/٦ : تحقيق النقدية .

١٤/٧ : تحقيق الأرصدة المدينة الأخرى .

١٤/٧/١ : المصروفات الإيرادية المؤجلة .

١٤/٧/٢ : المصروفات المدفوعة مقدما .

١٤/٧/٣ : الإيرادات المستحقة .

١٤/٧/٤ : العهد النقدية لإغراض المصروفات .

١/١٤ مقدمة :

يشير معيار المحاسبة الأولى رقم (٥) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB) إلى أنه يجب الإفصاح منفصلا عن الأصول المتداولة كما يلى :

أ – النقدية : ويشتمل هذا البند على النقدية فى الصندوق والحسابات الجارية والحسابات مع البنوك .

ب – الأوراق المالية التى تمتلكها المنشأة لغرض مؤقت والمدرجة فى الأسواق المالية غير الإستثمارات طويلة الأجل .

جـ – المدينون وأوراق القبض .

د – بضاعة آخر المدة . وعند قيام المراجع بتحقيق هذه العناصر فإن هناك أهدافا يجب تحقيقها وإجراءات يتعين إتباعها لتحقيق هذه الأهداف .

٢/١٤ تحقيق المخزون السلعى آخر المدة : Inventory

يستحوذ تحقيق المخزون على إهتمام كبير من جانب المراجع وذلك لأنه أكثر تعرضا للإختلاس والتلاعب هذا بالإضافة إلى أن إتباع طريقة معينة لتقويم المخزون قد تؤثر فى تكلفة المبيعات ، وبالتالى رقم الربح . ويلاحظ أن بند المخزون يشتمل على المخزون من المستلزمات السلعية ، والمخزون من المنتجات تحت التشغيل ، والمخزون من البضاعة الجاهزة أو التامة الصنع .

وتتمثل أهداف تحقيق هذا البند فيما يلى : –

١/٢/١٤ تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية على المخزون .

٢/٢/١٤ تحقيق وجود وملكية المخزون .

١٤/٢/٣ تحديد نوعية وحالة المخزون من حيث الجودة .

١٤/٢/٤ التأكد من صحة تقييم المخزون بما فى ذلك التسعير ومراجعة التضريبات ومجاميع كشوف الجرد .

١٤/٢/٥ التأكد من صحة عرض بضاعة أخر المدة فى الميزانية .

ونوضح فيما يلى الإجراءات التى يقوم بها المراجع لتحقيق كل هدف من الأهداف السابقة .

١٤/٢/١ تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية على المخزون :

لتحقيق هذا الهدف تتخذ الإجراءات التالية : -

أ - الحصول على وصف لنظام الرقابة الداخلية على المخزون سواء بإستخدام قوائم إستقصاء ، أو خرائط تدفق ، أو بعمل مذكرات .

ب - فحص عينة من أوامر الشراء وذلك كجزء من إختبارات مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية ، والتحقق من وجود طلب شراء لكل أمر شراء ، وإتخاذ الإجراءات التالية بشأن العينة : -

* فحص فاتورة المورد وتقرير الإستلام عن كل أمر شراء مع متابعة القيد فى اليومية ، والترحيل إلى الأستاذ ، ومتابعة سداد المبلغ للمورد فى دفتر النقدية ، أو كشف حساب البنك .

* يجب ملاحظة وجود توقيعات المسئولين على الفواتير بشأن إعتماد الأسعار ، ومراجعة التضريبات ، والمجاميع ، وشروط الإئتمان . ومراجعة الكميات ، والأسعار

الواردة بالفواتير مع ماورد بأمر الشراء وتقرير الإستلام والفحص .

* مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية بيومية المشتريات ، ومراجعة الترحيلات إلى أستاذ مساعد الدائنين ، وكذلك الترحيلات إلى الأستاذ العام .

جـ - إختبار عينة من وإشعارات مردودات المشتريات وإخضاعها للإجراءات السابقة ومراجعة سجلات قسم الشحن بشأن البضاعة المرتدة إلى الموردين .

د - إختبار نظام محاسبة التكاليف للتأكد من أن التكاليف المحملة على الأوامر والمراحل قد تم تجميعها بدقة . وفى هذا الصدد يقوم المراجع بإختبار صحة كميات وأسعار المواد المستخدمة ، وعدد ساعات العمل المباشر ، ومعدل أجر الساعة ، ومعدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة . وفى حالة وجود نظام تكاليف معيارية يتعين مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لعدد من البنود لمعرفة الإنحرافات وأسبابها .

هـ- تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون ، وتحديد نقاط الضعف والقوة فى النظام ، ثم تصميم برنامج المراجعة بما يتناسب مع تقييمه .

٢/٢/١٤ تحقيق وجود وملكية المخزون :

لتحقيق هذا الهدف تتخذ الإجراءات التالية : -

أ - الإشتراك مقدما فى تخطيط عملية الجرد الفعلى وذلك بالتعاون مع موظفى المنشأة - وخاصة إدارة المراجعة الداخلية - لتحديد الإجراءات اللازمة لإتمام عملية الجرد بكفاءة ودقة وتشمل خطوات التخطيط المسبق لعملية الجرد مايلى :-

* إختيار أفضل تاريخ لإجراء الجرد .

* جدولة العمليات الإنتاجية لتقليل المخزون تحت التشغيل إلى أقل حد ممكن .

* فصل البضاعة المعيبه والتالفه عن غيرها من البضاعة .

* تصميم بطاقات وكشوف الجرد وأى نماذج ضرورية .

* إعداد تعليمات مكتوبة بجميع المشاركين فى عملية الجرد .

* تصميم الإجراءات الرقابية اللازمة للبضاعة التى يتم إستلامها أثناء عملية الجرد .

* إتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على خدمات الفنيين لتحديد كمية ونوعية بعض أنواع المخزون السلعى .

* تخطيط الرقابة على جميع بطاقات ونماذج الجرد طوال عملية الجرد وتلخيص وتسعير المخزون السلعى .

ب - ملاحظة الجرد الفعلى وإختبار جرد بعد الأصناف :

ليس من واجبات المراجع القيام بعملية جرد المخزون ، أو الإشراف عليه وإنما ذلك من مسئوليات الإدارة . إلا أن المراجع يقوم بملاحظة الجرد للحصول على أدلة مقنعة بوجود المخزون وملكيته . ويجب القيام بعملية الجرد بحيث يتأكد من صحة عمليات الفصل بين حسابات السنوات المالية المختلفة ، كما يجب أن يكون المراجع يقظا لاكتشاف أى بضاعة معيبة أو تكون قد فقدت قيمتها بالتقادم ، وأن يتأكد من أن الجرد يشمل جميع البضاعة المملوكة للمنشأة ، ومن أن الموظفين يلتزمون بتنفيذ التعليمات المكتوبة المصدرة إليهم بشأن إجراء الجرد .

وإذا لم يستطع المراجع ملاحظة الجرد الفعلى لأسباب تأخر تعيينه فإنه يجب أن يقوم بالفحص الشامل لعينة من المخزون بحيث يعوض بذلك عدم حضوره عملية الجرد .

جـ- مراجعة طريقة معالجة بضاعة الأمانة ، والتحقق من أن المخزون لايحتوى على أى بضاعة مملوكة لآخرين أو يجب تحميلها على حسابات أخرى . وبالنسبة لبضاعة الأمانة الواردة يمكن مراجعتها مع الموكل والحصول على مصادقة منه بكمية وقيمة البضاعة التى فى حيازة المنشأة كأمانة فى تاريخ الميزانية .

د - تحقيق وجود البضاعة المودعة فى المخازن العامة ، وبضاعة الأمانة المرسلة وذلك بفحص إيصالات المخازن العامة ، والحصول على مصادقات من هذه المخازن وزيارة المخازن بنفسه وحضور الجرد الفعلى . وبالنسبة للبضاعة لدى الوكلاء (المرسلة) فإنه يجب طلب قائمة بأسماء جميع الوكلاء ، ونسخ من العقود المبرمة معهم ، كما يجب فحص حساب الوكيل فى دفتر الأستاذ ، ويمكن الإتصال المباشر بالوكيل للحصول على معلومات كاملة عن البضاعة المرسلة كأمانة .

هـ- مقارنة كشوف الجرد الفعلى للمخزون بسجلات الجرد المستمر ، وتحديد الفروق وفحصها فحصا دقيقا . وفى حالة اتباع المنشأة نظام الجرد المستمر فإن المراجع يستطيع الحكم على كفاية سجلات الجرد ومدى الإعتماد عليها عن طريق متابعة ومراجعة التعديلات التى تدخل على هذه السجلات نتيجة للجرد الفعلى للبنود المختلفة من المخزون على مدار السنة .

و- مراجعة صحة الفصل بين مشتريات ومبيعات السنة الحالية ومشتريات ومبيعات السنة الجديدة . وهذا الفصل مهم جدا لتحقيق وجود وملكية المخزون . فإذا إستلمت المنشأة بضاعة من أحد الموردين فى أواخر السنة المالية ولكن الفاتورة الخاصة بالبضاعة سجلت ضمن عمليات السنة الجديدة فإن هذا يعنى إدخال البضاعة ضمن قوائم الجرد ، وعدم إثباتها كمشتريات ، وعدم إثبات المستحق للمورد ضمن

الإلتـزامـات مما يؤثر على الأرباح من ناحـيـة ، وعلى المركز المالى من ناحـيـة أخـرى . والعكس صحيح .

ولكى يتـأكـد المراجع من صـحـة الفـصـل يجب فـحص فـواتيـر الشـراء ، وتقـارير الإستلام عن عدة أيام قبل إنتهاء السنة المالية وبعدها . فإذا كان تقرير الإستلام مؤرخا بتـاريخ يقع فى السـنة الجـديدة فـإن هـذا مـعناه أن البـضـاعـة لم تدخل ضـمن المخـزون السلعى الذى تم جرده . وعلى المراجع أن يستكمل الفـحص السـابق بمراجـعـة سـجـلات قسم الإستلام والفحص .

وبالنسبـة للفصل فى المبيعات فقد سبق أن ناقشنا تفصيلا إجراءات المراجعة المتعلقة بها فى الوحدة الدراسية الخاصة بتحقيق العمليات النقدية ، والوحدة الدراسية الخاصة بتحقيق العمليات الأجلة .

ز - التحقق من عدم وجود رهن أو أى حجز تحفظى على المخزون . إذا أن وجود رهن على المخزون لصالح البنوك مقابل الحصول على قروض يمكن معرفته عند الحصول على مصادقات من البنوك بشأن أرصدة حسابات المنشأة لديها .

ح - الحـصـول على خطاب أو شـهـادة من العـمـيل بصـحـة الجـرد وصـحـة تقـيـيم البضاعة وهذا من شأنه أن يجعل المسئول عن توقيع الشهادة أكثر حرصا فى الإشراف على عملية الجرد الفعلى وتسعيره . إلا أنه يجب مراعاة أن الشهادة التى تم الحصول عليها لا تحد من مسئولية المراجع عن فحص وتقييم المخزون ولاتقلل من نطاق فحصه .

٣/٢/١٤ تحديد نوعية وحالة المخزون من حيث الجودة :

للوفـاء بهذا الإلتـزام قد يسـتـدعى الأمر الإسـتـعانة بـخـبيـر لفحص جـودة وحـالة المخزون . وأثناء مـلاحظة الجرد يجب على المراجع الإنتبـاه إلى أى بضـاعـة تكون محـل

شك فى حالتها أو جودتها ، كما يجب مراجعة سجلات الجرد المستمر للتحرى عن البضاعة الراكدة ، والبضاعة بطيئة الحركة .

٤/٢/١٤ التأكد من صحة تقييم المخزون بما فى ذلك التسعير :

ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الإجراءات التالية :

أ - الحصول على نسخة كاملة من قوائم الجرد وتحقيقها من الناحية الحسابية ، ومتابعة الأصناف التى تم جردها . وهنا يتعين على المراجع إختبار التضريبات ، والمجاميع فى قوائم الجرد حيث أى أخطاء فى هذه القوائم تؤثر مباشرة على رقم المخزون أخر المدة .

ب - مراجعة أسس وطرق تسعير المخزون :

يعد المراجع مسئولا عن التأكد من أن أسس وطرق تسعير المخزون تتفق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها . ولذلك فإن فحص طرق تسعير المخزون السلعى يتطلب عادة الإجابة على الأسئلة الأتية :-

* ماهى الطريقة التى تتبعها المنشأة فى تسعير المخزون السلعى ؟

* هل الطريقة المتبعة فى التسعير هى نفس الطريقة التى إتبعت فى السنوات السابقة ؟

* هل الطريقة التى تم إختيارها تطبق فعلا بدقة من الناحية العملية ؟

وبالنسبة للطريقة التى تتبعها المنشأة هناك بدائل عديدة ، فقد تكون الطريقة المتبعة هى التكلفة أو السوق أيهما أقل أو طريقة السعر المعلن .

وبالنسبة للتكلفة فهناك أكثر من أساس لإحتساب التكلفة مثل الوارد أولا يصرف أولا ، أو الوارد أخيرا يصرف أولا ، أو طريقة السعر المتوسط ، أو السعر المعيارى .

وبالنسبة للسؤال الثانى فإن طبيعة التغيير ومبرراته وأثره على الأرباح يجب إظهارها طبقا لنص الرأى رقم (٢٠) الذى الذى أصدرته هيئة المبادىء المحاسبية التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكى . ويجب أن يورد المراجع تحفظا فى تقريره بشأن عدم الثبات فى إستخدام الأسس المحاسبية .

أما بالنسبة للسؤال الثالث وهو خاص بدقة تطبيق السياسة فإن على المراجع أن يختبر طريقة التسعير بالنسبة لعينة من المخزون .

جـ- التأكد من دقة تسعير المخزون السلعى من الإنتاج التام وغير التام وذلك من خلال إختبار تسعير الإنتاج التام وغير التام بالرجوع إلى سجلات التكاليف . فإذا كانت المنشأة تستخدم نظام الأوامر الإنتاجية فإن على المراجع أن يفحص سجلات تكاليف الأوامر . وتكون كمية المخزون آخر المدة ممثلة لأقدم أو أحدث الأوامر حسب سياسة التسعير المتبعة . وفى حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية الخاص بحسابات التكاليف يتعين على المراجع فحص المستندات المؤيدة لتكاليف الأوامر .

وفيما يختص بشركات القطاع العام يتعين على المراجع تطبيق القواعد الواردة فى النظام المحاسبى الموحد والتى من أهمها مايلى :-

* تقييم المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن على أساس المتوسط المتحرك حيث يحسب كما يلى :-

$$\text{المتوسط المتحرك} = \frac{\text{تكلفة الرصيد + تكلفة الكمية المشتراه}}{\text{كمية الرصيد + كمية المشتريات}}$$

* تقييم الإنتاج التام فى نهاية الفترة بتكلفة الإنتاج المشتملة على تكاليف مراكز الإنتاج ، ومراكز الخدمات الإنتاجية بعد إستبعاد التغير فى المخزون غير التام . وفى حالة نقص قيمة الإنتاج التام بسعر البيع عن تكلفة الإنتاج يتعين تكوين مخصص بالفرق .

* تقييم الإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ بتكلفة الإنتاج حتى نهاية المرحلة السابقة على آخر مرحلة وصل إليها الإنتاج مضافا إليها تكلفة الخامات ، والمواد المباشرة ، والأجور المباشرة الخاصة بهذا الإنتاج فى المرحلة الأخيرة .

د - الفحص الإنتقادى لرقم المخزون :

ويتطلب ذلك إجراء مجموعة من الإختبارات الهدف منها الحكم على معقولية رقم المخزون . ومن أمثلة هذه الإختبارات مايلى :

* مقارنة نسب مكونات المخزون خلال السنة المالية والسابقة والحصول على تفسيرات مقنعة بشأن الفروق .

* فحص نسبة مجمل الربح إلى المبيعات ومقارنتها بالسنة السابقة ، والتعرف على أسباب الفروق فقد يكشف ذلك عن أخطاء أو تلاعب فى تقويم المخزون آخر المدة .

* حساب معدل دوران المخزون ومقارنته بالسنوات السابقة للتعرف على أنواع المخزون الراكد وأسباب ركوده .

٥/٢/١٤ التأكد من صحة عرض المخزون أخر المدة بالميزانية :

يشير بيان معيار المحاسبة الدولى رقم (١) إلى أنه "يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة فى تقويم البضاعة بما فى ذلك معادلة التكلفة المستخدمة . كما

يجب الإفصاح عن أى تغير فى السياسة المحاسبية المتعلقة بالمخزون إذا كان لهذا التغير أثر مادى فى الفترة الحالية أو فى فترات لاحقة وأسباب هذا التغيير" .

كما يشير بيان معيار المحاسبة الدولى رقم (٥) إلى ضرورة تصنيف بضاعة آخر المدة فى المركز المالى للمنشأة ، أو فى البيانات الإيضاحية المرفقة بالقوائم المالية إلى تصنيفات فرعية حسب طبيعة نشاط المنشأة ، بحيث تزود القارىء بمعلومات عن قيمة كل صنف من الأصناف المختلفة للبضاعة ، ومدى التغيرات التى طرأت عليها من فترة لأخرى . والتصنيف المتعارف عليه للمخزون كما يلى : -

- مواد خام
- بضاعة تحت التشغيل
- بضاعة جاهزة .

٣/١٤ تحقيق المدينين وأوراق القبض :

Receivables and Bills Receivable

تتمثل أهداف تحقيق المدينين وأوراق القبض فيما يلى : -

١/٣/١٤ : التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية .

٢/٣/١٤ : التأكد من أن أرقام المدينين المثبتة فى الدفاتر تمثل ديونا حقيقية للمنشأة.

٣/٣/١٤ : تحديد القيمة التقديرية لما ينتظر تحصيله من هذه الديون وإظهارها بطريقة صحيحة فى الميزانية . وتتوقف إجراءات المراجعة على كفاية نظام الرقابة

الداخلية المستخدم .

هذا وتتمثل أهداف الرقابة الداخلية على المدينين فيما يلى : -

أ - أن جميع طلبات البيع الواردة يتم تنفيذها فى الحال .

ب - أنه يتم التصريح بالإئتمان قبل التصريح بخروج البضاعة وشحنها للعميل .

جـ- أنه قد صدرت فواتير بيع عن جميع البضاعة التى تم شحنها ، وأنها قد قيدت على حساب العملاء ، وأن جميع المبالغ المستحقة على المدينين نتيجة المبيعات الآجلة قد أثبتت بطريقة صحيحة .

د - أن الإشعارات الدائنة الخاصة بمردودات ، أو مسموحات ، أو ديون معدومة قد تم إعتمادها من جهة مسئوله .

هـ - التأكد من تحصيل جميع الديون طالما كان ذلك ممكنا .

كما تتمثل أهداف الرقابة الداخلية على أوراق القبض فيما يلى :

أ - أن إنشاء أو تحديد أوراق القبض قد تم التصريح به كتابة من موظف مسئول ليس له علاقة بحيازة الأوراق التجارية .

ب - أن حيازة أوراق القبض قد عهد بها إلى موظف مسئول لاعلاقة له بالنقدية ، أو بالدفاتر المحاسبية وخاصة دفتر أستاذ المدينين .

جـ - يجب الإحتفاظ بسجل تفصيلى أو يومية خاصة بأوراق القبض .

د - قبل إعدام دين مثبت بكمبيالة يجب الحصول على موافقة كتابية من شخص مسئول ، كما يجب أن تكون هناك إجراءات رقابية فعالة لمتابعة هذه الكمبيالات التى سبق

إعتبارها معدومة ومحاولة تحصيلها .

هـ- المدفوعات الجزئية من قيم أى كمبيالات يجب أن يتم إثباتها مع الرصيد غير المدفوع على ظهر هذه الكمبيالة نفسها مع إثبات التاريخ . كما يجب إثبات هذه البيانات فى السجل التفصيلى للكمبيالات ، أو بيومية أوراق القبض فى خانة الملاحظات .

و - أن أوراق القبض التى مضى موعد إستحقاقها يتعين إتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيلها .

ز - يجب إعداد تقرير شهرى يلخص عمليات الشهر الخاصة بأوراق القبض ويبين تفاصيل الأوراق الموجودة فى نهاية الشهر .

ح - يفضل أن يتم جرد أوراق القبض جردا فعليا على فترات دورية ومطابقة نتيجة الجرد بسجلات أوراق القبض ورصيد حساب أوراق القبض بدفتر الأستاذ العام .

وبعد توضيحنا لأهداف الرقابة الداخلية نوضح فيما يلى الإجراءات التى يقوم بها المراجع لتحقيق الأهداف السابق الإشارة إليها .

١٤/٣/١ التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على المدينين وأوراق القبض :

تتمثل الإجراءات التى يقوم بها المراجع لتحقيق هذا الهدف فى الآتى :

أ - إعداد وصف لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمدينين وأوراق القبض بالإستعانة بقوائم الإستقصاء ، أو خرائط التدفق ، أو بملخص تفصيلى مكتوب .

ب - إجراء فحص شامل لعينة من عمليات البيع للتأكد من مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية .

جـ- مقارنة عينة من مستندات الشحن مع فواتير البيع الخاصة بها .

د - مراجعة إعتماد وإستخدام الإشعارات الدائنة الخاصة بمردودات المبيعات والتأكد من أنها قد إعتمدت من شخص مسئول وأنه قد تم التأشير على الإشعارات الدائنة بتاريخ ورقم تقرير الإستلام الخاص بالبضاعة المردودة . كما يجب مراجعة هذه الإشعارات مستنديا ومراجعة الأسعار ، والتضريبات ، والترحيل من اليومية إلى حسابات العملاء .

هـ- مراجعة الخصم النقدى وذلك بدارسة السياسة المتبعة من جانب المنشأة بشأن معدلات الخصم التى تمنح للعملاء . ثم الفحص الإنتقادى لعمود الخصم النقدى فى يومية المقبوضات النقدية . ويستكمل هذا الإختبار بإختيار عينة من حسابات العملاء فى الأستاذ المساعد ، ومقارنة المتحصلات المقيدة فى هذه الحسابات مع شروط البيع الواردة بفواتير البيع ، ومراجعة هذه القيود مع دفتر النقدية التحليلى .

و- مراجعة أسس إحتساب الربح على المبيعات بالتقسيط وعمل مذكرة بذلك وإعداد مذكرة بشأن طريقة معاملة المردودات من هذه البضائع .

ز - مراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض التى إعتبرت معدومة وإرسال مصادقات إلى هؤلاء المدينين للتأكد من أن هذه الديون المعدومة كانت ديونا حقيقية . وفى حالة البيع بالتقسيط بموجب كمبيالات إعتبرت معدومة قد يسترد البائع السلع المباعة ، وعلى المراجع فى هذه الحالة متابعة ماحدث بالنسبة لهذه العمليات . وللتأكد من معقولية رقم الديون المعدومة يقوم المراجع بإحتساب نسبتها إلى صافى المبيعات الأجلة ومقارنتها بالسنوات السابقة .

ح - تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمدينين وأوراق القبض وتحديد نقاط

الضعف التى تتطلب مزيدا من إجراءات الفحص ، وكذلك تحديد نقاط القوة التى تدعوه إلى التقليل من هذه الإجراءات .

٢/٣/١٤ التأكد من أن أرقام المدينين المثبتة فى الدفاتر تمثل ديونا حقيقية وتتمثل الإجراءات اللازمة لذلك فيما يلى : -

أ - الحصول على (أو إعداد) قائمة بأعمار الديون التجارية ، وتحليل حسابات المدينين الأخرى كما يتعين على المراجع أيضا أن يحصل على كشف تحليلى بجميع أنواع حسابات المدينين الأخرى بخلاف المدينين التجاريين .

ب - الحصول على (أو إعداد) كشف تحليلى لأوراق القبض ومطابقة مجموع هذا الكشف مع رصيد حساب أوراق القبض بدفتر الأستاذ العام . فإذا أعد هذا الكشف بمعرفة المنشأة يجب على المراجع مراجعة مجاميع هذا الكشف ومقارنة المجموع برصيد حساب أوراق القبض ، وكذلك مراجعة عينة من أوراق القبض مع يومية أوراق القبض .

جـ- الجرد الفعلى لأوراق القبض والحصول على مصادقة على أوراق القبض المملوكة للمنشأة و لكنها موجودة لدى الغير (البنوك) ولاينفى هذا الإجراء وجوب الحصول على مصادقة من المسحوب عليه بصحة الورقة .

د - الإتصال المباشر بالمدينين لإثبات وجود وصحة أرصدة الأوراق والتأكد من أنه لم يحدث غش أو إختلاس فى أرصدة المدينين .

هـ- الحصول على شهادة من المنشأة بصحة حسابات المدينين وأوراق القبض ، إلا أن هذه الشهادة لاتقلل من مسئولية المراجع ولاتعفيه من القيام بالإجراءات السابقة . وتحتوى هذه الشهادة عادة على البيانات التالية :

* أن جميع المدينين وأوراق القبض تمثل حقوقا معترف بها للمنشأة على الغير نتيجة مبيعات أو خدمات نشأت قبل تاريخ الميزانية .

* أن هذه الحسابات تمثل أصولا ليس للغير حق عليها .

* أن قيمة بضاعة الأمانة لم تدخل ضمن رقم المدينين .

* أن قيمة مخصص الأجيو تمثل المبلغ المناسب لمقابلة أوراق القبض المنتظر خصمها فى السنة المالية الجديدة وأن قيمة مخصص الديون المشكوك فيها هو مبلغ كاف .

* أنه تم إعدام جميع الحسابات غير القابلة للتحصيل .

٣/٣/١٤ تحديد القيمة التقديرية لما ينتظر تحصيله من الديون وأوراق القبض وإظهارها بطريقة صحيحة فى الميزانية :

لكى تعطى الميزانية صورة عادلة عن المركز المالى للمنشأة يجب أن تظهر أرصدة المدينين بالقيمة المنتظر تحصيلها مطروحا منها المخصص الكافى للديون المشكوك فى تحصيلها . وبما أن رقم الديون المشكوك فى تحصيلها يعتبر من المصروفات الهامة التى تحمل على حساب الأرباح والخسائر فإن فحص هذه الديون يعتبر تحقيقا لكل من قائمتى نتائج الأعمال والمركز المالى .

ولتحديد أساس تقدير حجم مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها يقوم المراجع بما يلى : -

أ - فحص الحسابات المتأخرة الموجودة بقائمة أعمار الديون والتى لم يتم سدادها فى السنة المالية الجديدة .

ب - التحرى عن المركز الإئتمانى لحسابات المدينين المتأخرين نوى الأرصدة الكبيرة القيمة .

جـ- الرجوع إلى مصادقات العملاء التى ترد بعدم الموافقة على صحة الرصيد لتحديد قيمة أى مبالغ متنازع عليها أو للبحث عن أسباب أخرى لعدم سداد رصيد الحساب .

د - طلب كشف من رئيس قسم الإئتمان بالوضع الراهن لكل دين يمكن إعتباره مشكوكا فى تحصيله ومعرفة الإجراءات التى إتخذت بشأن تحصيل هذه الديون.

هـ- إحتساب بعض النسب المئوية للعلاقة بين مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومجموع حسابات المدينين ، وكذلك صافى المبيعات ، وأيضا الديون المعدومة . ثم مقارنة هذه النسب بمثيلاتها عن الأعوام السابقة والتحرى عن أى إنحرافات .

و - التأكد من صحة عرض المدينين وأوراق القبض الناشئين عن نشاط تجارى فى بند مستقل مطروحا منها مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها المرتبط بها ، وعرض حسابات المدينين الأخرى فى بنود مستقلة . أما بالنسبة للمسئوليات العرضية (المحتملة) عن أوراق القبض المخصومة فيجب أن تظهر بوضوح فى شكل ملحوظة على القوائم المالية .

٤/١٤ تحقيق الإستثمارات المالية Investments

تطلق الإستثمارات المالية على نوعين ، **النوع الأول** الإستثمارات فى أسهم وسندات و**النوع الثانى** الإيداعات فى البنوك والقيمة الإستردادية لوثائق التأمين على حياة الشركاء فى شركات الأشخاص ، أو على حياة صاحب المشروع الفردى . وقد ألزم

القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ جميع الشركات المساهمة بأن تجنب من أرباحها السنوية الصافية ٥٪ لتستثمر فى سندات حكومية .

وتتمثل أهداف تحقيق الإستثمارات المالية فيما يلى : -

١٤/٤/١ : التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الإستثمارات وعلى الدخل الذى ينتج منها .

١٤/٤/٢ : التأكد من وجود الأوراق المالية وملكيتها .

١٤/٤/٣ : التحقق من تقييم الإستثمارات بطريقة عادلة تتفق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

١٤/٤/٤ : التأكد من صحة عرض الإستثمارات فى الميزانية .

١٤/٤/٥ : التأكد من تحصيل إيراد الإستثمارات وتسجيله فى الدفاتر فى الوقت المناسب .

هذا ويتوقف العمل الذى يقوم به المراجع عند فحصه لبند الإستثمارات على نظام الرقابة الداخلية الخاصة بهذا البند . وتتكون العناصر الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالإستثمارات مما يلى :-

أ - الفصل فى الواجبات بين المسئول عن التصريح بشراء وبيع الأوراق المالية ، وبين المسئول عن حفظ هذه الأوراق .

ب - يجب الإحتفاظ بسجلات تفصيلية كاملة بجميع الأوراق المالية المملوكة للمنشأة وللإيراد الناشىء عنها .

جـ- تسجيل الأوراق المالية بإسم المنشأة .

د - الجرد الفعلى الدورى للأوراق المالية بواسطة المراجع الداخلى ، أو بواسطة شخص لا علاقة له بإعتماد شراء أو بيع هذه الأوراق ، أو بالإحتفاظ بها ، أو بإمساك السجلات المحاسبية الخاصة بها .

ونورد فيما يلى إجراءات المراجعة لتحقيق الأهداف السابق ذكرها .

١٤/٤/١ : التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الإستثمارات وعلى دخلها :

وتتمثل الإجراءات فيما يلى :-

أ - إعداد وصف تفصيلى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالإستثمارات المالية ، ويتضمن هذا الوصف مايلى :-

* تحديد الموظف المسئول عن إتخاذ قرارات شراء وبيع الإستثمارات المالية ، وكذلك المسئول عن حفظها ، والمسئول عن إمساك الدفاتر الخاصة بها . وفى الشركات الصغيرة يستطيع المراجع الحصول على هذه المعلومات عن طريق الإستفسار من المختصين ، أما فى الشركات الكبيرة فيمكن إستخدام خرائط التدفق ، أو قوائم الإستقصاء .

ب - متابعة عمليات شراء وبيع الأوراق المالية لإختبار الإلتزام بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية . ويمكن تتبع عمليات الشراء بالرجوع إلى محاضر إجتماعات مجلس الإدارة ، والتأكد من وجود تصريح بهذه العملية قبل تاريخ الشراء ، وفحص الأدلة المستندية الخاصة بالشراء ، وتتبع الأوراق الجديدة المشتراه فى حسابها المختص بدفتر الأستاذ

الفرعى للإستثمارات ، وفى التقرير الذى يعده المدير المالى . وتتبع نفس الإجراءات بالنسبة لعمليات البيع .

جـ - فحص تقارير المراجعين فيما يتعلق بالجرد الفعلى للأوراق المالية . وتتوقف درجة إعتماد المراجع على هذه التقارير على مؤهلات المراجعين وخبراتهم ، ودرجة إستقلالهم . هذا وفحص تقارير المراجعين الداخليين يعطى المراجع دليلا إضافيا على مدى تنفيذ إجراءات نظام الرقابة الداخلية فى هذا الشأن .

د - دراسة التقارير الشهرية التى تعدها الإدارة المالية عن الأوراق المالية المملوكة والمشتراه ، والمباعة ، والإيراد المحصل ، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع هذه الأوراق .

هـ- تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالإستثمارات المالية وتحديد نقاط الضعف والقوة فى هذا النظام .

٢/٤/١٤ التحقق من وجود وملكية الأوراق المالية :

تتمثل إجراءات التحقق من الوجود والملكية فيما يلى :-

أ - الجرد الفعلى للأوراق الموجودة ومقارنة أرقامها المسلسلة مع أوراق المراجعة الخاصة بالسنة السابقة . ويجب أن يتم الجرد فى نهاية السنة المالية وفى نفس الوقت الذى يتم فيه جرد النقدية ، والمخزون ، وأوراق القبض ، والأصول الأخرى القابلة للتداول .

ب - الحصول على مصادقات عن الأوراق المودعة لدى الغير . وقبل أن يقرر المراجع مدى إعتماده على خطاب المصادقة كدليل إثبات على وجود وملكية الأوراق المالية

فإنه يجب عليه أن يأخذ فى الإعتبار مدى متانة المركز المالى ، وشهرة من سيوجه إليه خطاب المصادقة .

جـ - إعداد كشف تحليلى بحسابات الإستثمار فى أوراق مالية وإيراد هذه الأوراق . ونقطة البداية فى هذا الكشف هى الرصيد الإفتتاحى أول السنة لكل نوع من أنواع الإستثمارات معبرا عنه بالتكلفة (القيمة الإسمية) . ويتم تحقيق هذا الرصيد بالرجوع إلى أوراق المراجعة عن السنة السابقة ، كما يبين الكشف التحليلى أيضا المشتريات والمبيعات خلال السنة ، والربح أو الخسارة الناشىء عن عمليات البيع ، وكذلك الأرصدة النهائية فى نهاية السنة المالية ، والإيرادات التى تم تحصيلها من أرباح أو فوائد .

د - تحقيق عمليات شراء وبيع الأوراق المالية خلال السنة المالية ، وكذلك العمليات اللاحقة لتاريخ الميزانية بعد فترة قصيرة . والغرض من هذا الإجراء هو التأكد من صحة الفصل بين حسابات السنوات المالية المختلفة وأنه لم تحدث أى عمليات غير نظامية بعد تاريخ الميزانية تؤثر على السنة المالية محل الفحص .

٣/٤/١٤ التحقق من تقييم الإستثمارات بطريقة عادلة تتفق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها :

إن الأوراق المالية المدرجة بالبورصة يجب إظهارها فى الميزانية بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل . وفى جميع الحالات يجب إظهار سعر السوق لهذه الأوراق ، ولذلك يجب على المراجع الحصول على القيمة السوقية للأوراق المالية المدرجة بجدول البورصة بالرجوع إلى جداول أسعار البورصة أو إلى الصحف المالية .

٤/٤/١٤ التأكد من صحة إظهار الأوراق المالية فى القوائم المالية :

يتطلب معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٥) أن يتم تقييم الأوراق المالية المدرجة فى جدول أحد البورصات بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل . وتنطبق هذه القاعدة على الإستثمارات فى أسهم عادية ولاتنطبق على الإستثمارات فى أسهم ممتازة أو سندات . ولتطبيق هذه القاعدة يقارن سعر التكلفة لجميع الإستثمارات بسعر السوق الكلى لهذه الإستثمارات ، والإنخفاض فى سعر السوق عن التكلفة يكون به مخصص هبوط أسعار . وبالإضافة إلى ذلك يراعى مايلى عند عرض الأوراق المالية :

أ - يجب ذكر أساس التقييم للأوراق المالية والثبات على نفس الأساس .

ب - يجب ذكر إسم كل شركة من الشركات المستثمر فيها ونسبة ما تمتلكه المنشأة من الأسهم العادية لهذه الشركات . ويجب أن يظهر هذا البيان فى صلب الميزانية أو فى شكل ملحوظة .

جـ- يجب تمييز الأوراق المالية المرهونة للحصول على قرض ، كما يجب أن يشار إلى الإلتزام الذى تضمنه هذه الأوراق .

٥/٤/١٤ : التأكد من تحصيل إيراد الإستثمارات وتسجيله فى الدفاتر فى الوقت المناسب

ويمكن الرجوع فى ذلك إلى الوحدة الدراسية الثانية عشر الخاصة بتحقيق نتائج الأعمال .

٥/١٤ تحقيق الإستثمارات الأخرى :

من أهم هذه الإستثمارات مايلى :

١٤/٥/١ شهادات الإيداع بالبنوك Certificates of Deposit

لتحقيق هذه الشهادات تستخدم المصادقات المعتادة التى ترسل إلى البنك لتحقيق الأرصدة النقدية فى نهاية السنة المالية ، كما يقوم المراجع بالإطلاع على شهادة الإيداع ويعاينها بنفسه عند قيامه بالجرد الفعلى للنقدية ، وأوراق القبض ، والأصول الأخرى القابلة للتداول . ويجب ظهور هذه الشهادات كمفرده مستقلة فى الميزانية .

١٤/٥/٢ السندات الإذنية غير المضمونة Commercial Paper

وهذه السندات تصدرها الشركات الكبيرة لمدة أقل من سنة وتستحق عليها فوائد بمعدل معين وهى تمثل إقتراضا قصير الأجل من جانب الشركة المصدرة لهذه السندات . ويتعين جرد هذه الأوراق جردا فعليا ، بالإضافة إلى الحصول على مصادقة عنها من الشركة المصدرة . وفى حالة وجود أى شك فى تحصيل هذه الأوراق يتعين فحص الحالة المالية للشركة المصدرة والتوصية بعمل المخصصات اللازمة . ويجب أن تظهر هذه السندات كمفردة مستقلة فى الميزانية .

١٤/٥/٣ القيمة الإستردادية لوثائق التأمين على الحياة :

Surrender Value

قد تستخدم هذه الوثائق فى المشروعات الفردية ، أو فى شركات الأشخاص ، وتساعد فى تدبير الأموال اللازمة لسداد المستحق إلى الورثة . وتتكون مع مرور الزمن ، والإستمرار فى دفع الأقساط قيمة تسمى القيمة الإستردادية (أو قيمة التصفية) . فإذا كانت المنشأة هى المستفيدة من الوثيقة فإنه يجب تحقيق القيمة الإستردادية بالرجوع إلى شركة التأمين وفحص البوليصة المصدرة . كما يجب تحقيق الأقساط المدفوعة وأى

مبالغ تكون قد إقترضت من شركة التأمين بضمان الوثيقة . ويوصى معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى بعدم إظهار القيمة الإستردادية لمثل هذه الوثائق ضمن الأصول بسبب عدم إمكانية الحصول عليها إلا نتيجة لتصفية هذه الوثائق أو إلغائها .

٦/١٤ تحقيق النقدية : Cash

تشتمل النقدية على الأرصدة النقدية الموجودة بخزائن المنشأة وفروعها أو لدى البنوك . وتتمثل أهداف تحقيق الأرصدة النقدية فيما يلى : -

١/٦/١٤ التأكد من الوجود الفعلى للنقدية ومطابقتة للرصيد الدفترى .

٢/٦/١٤ التأكد من أن الرصيد الموجود فعلا هو مايجب أن يكون فى تاريخ الميزانية .

٣/٦/١٤ التأكد من صحة تقييم الأرصدة النقدية الممثلة بعملات أجنبية .

٤/٦/١٤ التأكد من عدم وجود أى إلتزامات للغير ، أو أى قيود على الأرصدة النقدية المودعة لدى البنوك .

٥/٦/١٤ التأكد من صحة عرض الأرصدة النقدية وماعليها من إلتزامات (إن وجدت) بالميزانية .

ونورد فيما يلى إجراءات المراجعة لتحقيق كل من الأهداف السابقة .

١٤/٦/١ التأكد من الوجود الفعلى للنقدية ومطابقته للرصيد الدفترى :

تتمثل إجراءات التأكد فيما يلى :-

أ - الجرد الفعلى للخزائن مع مراعاة مايلى :

* أن يكون الجرد مفاجئا .

* أن يتم التحقق من إستكمال القيود بدفتر النقدية ، وترصيد حساب النقدية، وعدم إشتمال العمليات على جزء منها بتاريخ لاحق للميزانية .

ب - مقارنة الرصيد الفعلى مع الدفترى وتوضيح الفروق إن وجدت ، وتبليغ المسئولين بها .

جـ- عمل محضر بالجرد يوقع عليه أعضاء اللجنة ومراجع الحسابات والصراف ويراعى مايلى .

* أن يتم جرد جميع الخزائن دفعة واحدة حتى لايترك مجال للغش والتلاعب .

* حضور الصراف عملية الجرد والتوقيع على المحضر .

د - فى حالة عدم التمكن من جرد خزائن الفروع يجب الحصول على شهادة من إدارات الفروع بقيمة الأرصدة الموجودة لديهم على أن تعتمد من مدير المنشأة .

هـ- الحصول على شهادة من البنك (ترد إلى المراجع رأسا) توضح كافة الأرصدة التى لديه ، ثم مطابقة ماورد بهذه الشهادة مع ماهو مثبت بالدفاتر وكذلك الأمر بالنسبة لرصيد حساب السحب على المكشوف .

١٤/٦/٢ التأكد من أن الرصيد الفعلى هو مايجب أن يكون فى تاريخ الميزانية :

تتمثل إجراءات التأكد من صحة الرصيد فيما يلى :

أ - إجراء المراجعة الحسابية للمجاميع الأفقية والرأسية لدفتر النقدية التحليلى ومراجعة المجاميع المرحلة إلى حساباتها المختصة فى الأستاذ العام .

ب - متابعة عينة من المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال نظام الرقابة الداخلية ثم تحقيقها .

جـ- إجراء الإختبارات اللازمة للتأكد من أن دفتر النقدية التحليلى لم يثبت به سوى العمليات النقدية الخاصة بالسنة المالية .

١٤/٦/٣ التأكد من صحة تقييم الأرصدة النقدية الممثلة بعملات أجنبية :

ويمكن التحقق من صحة التقييم بالإطلاع على أسعار التحويل التى يعلنها البنك المركزى والتى تنشر فى الصحف والسجلات ثم إختبار العمليات الحسابية الخاصة بالتحويل .

١٤/٦/٤ التأكد من عدم وجود أى إلتزامات أو قيود على الأرصدة النقدية لدى البنوك :

ويتم التحقق من ذلك عن طريق الإطلاع على نموذج المصادقة (أو الشهادة) الوارد من البنك ، ولذلك فإن البنود التالية يتعين إستبعادها من رقم النقدية فى الصندوق والبنوك وإظهارها كبنود مستقلة ضمن الأصول المتداولة حسب قابليتها للإستخدام خلال الفترة المالية :

أ - المبالغ المخصصة لاستبدال الأصول الثابتة أو الإضافات الرأسمالية .

ب - الأرصدة بالعملات الأجنبية والتى توجد قيود على تحويلها للعملة المحلية .

جـ- التامينات المودعة لدى الغير سواء كانت متعلقة بعقود أو خطابات ضمان أو إعتمادات مستندية .

٥/٦/١٤ التأكد من صحة عرض الأرصدة النقدية وماعليها من إلتزامات (إن وجدت) بالميزانية :

أ - بالنسبة لشركات القطاع الخاص : يتعين إظهار النقدية بالصندوق وبالبنوك كل على حدة تحت مجموعة الأصول المتداولة (بإستثناء ماسبق فى البند ٤/٥/١٤ وكذلك يجب التأكد من إظهار حسابات البنوك الدائنة فى بند مستقل ضمن الخصوم المتداولة . ويجب التأكد من عدم إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة للبنوك :

ب - بالنسبة لشركات القطاع العام : يظهر رصيد النقدية بالصندوق والبنوك كما يلى :

جانب الاصول		جانب الخصوم	
نقدية بالصندوق والبنوك	(١٨)	بنوك دائنة	(٢٥)
نقدية بالصندوق	١٨١	سحب على المكشوف	٢٥١
بنك حساب جارى	١٨٢	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢
بنك ودائع الأجل أو باخطار	١٨٣	جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية	٢٥٣

٧/١٤ تحقيق الأرصدة المدينة الأخرى :

وتشتمل هذه المجموعة على مايلى :

١/٧/١٤ المصروفات الإيرادية المؤجلة :

Deferred Revenue charges

وتتمثل فى النفقات التى توزع على عدد من الفترات المالية المستفيدة منها وذلك مثل الحملة الإعلانية .

وتتبع الإجراءات التالية للتحقق من هذه المصروفات .

أ - التحقق من صحتها وقانونيتها بالإطلاع على المستندات ومحاضر مجلس الإدارة .

ب - التحقق من إستفادة الفترات المالية منها حتى لايكون الهدف من توزيعها على عدد من الفترات هو تقليل نصيب السنة منها وبالتالى تضخيم الأرباح .

جـ- المراجعة المستندية للمصروفات بالإطلاع على العقود والإيصالات .

د - الإطلاع على القرار المختص بترحيل هذه المصروفات للسنوات المالية المقبلة، والإطلاع على تقرير الفنيين فى هذا الشأن .

هـ- التأكد من ثبات طريقة التخفيض السنوى لهذه المصروفات .

٢/٧/١٤ المصروفات المدفوعة مقدما : Repaid Expenses

وتتمثل فى المصروفات التى تدفع خلال الفترة الحالية بينما جزء منها يخص فترة تالية تطبيقا لمبدأ الإستحقاق .

وتتمثل إجراءات مراجعتها فيما يلى :

أ - التحقق من صحة وقانونية هذه المصروفات .

ب - المراجعة الحسابية للتحقق من تحميل الفترة المالية بنصيبها فعلا .

جـ- المراجعة المستندية بالإطلاع على العقود والوثائق والإيصالات المؤيدة لها .

د - طلب كشف تفصيلى بقيمة المصروفات التى قامت المنشأة بسدادها وتواريخ سدادها . ومطابقة هذا الكشف مع المستندات المؤيدة له ومع ماهو مثبت بدفتر النقدية .

هـ- الإطلاع على قوائم نتائج الأعمال للتأكد من قيمة المصروفات المحملة على الفترة .

و - التأكد من أن الأصل الذى دفعت عنه مصروفات مقدمة يؤدى خدمات ومنافع للمنشأة.

ز - التأكد من عدم إدراج المصروفات المدفوعة مقدما ضمن بند المدينين بالميزانية

٣/٧/١٤ الإيرادات المستحقة : Accrued Revenues

وتنشأ هذه الإيرادات المستحقة نتيجة تطبيق مبدأ الإستحقاق .

وتتمثل إجراءات مراجعتها فيما يلى :

أ - التحقق من صحتها وقانونيتها .

ب - المراجعة الحسابية والمستندية .

جـ- طلب كشف تفصيلى ومطابقته مع المستندات ومع ماهو مثبت بدفتر النقدية .

د - الإطلاع على قوائم نتائج الأعمال للتأكد من قيمة الإيرادات التى تخص الفترة المالية .

٤/٧/١٤ العهد النقدية لأغراض المصروفات :

هذه العهد لايمكن إعتبارها فى حكم النقدية وإدراجها ضمن بند النقدية فى تاريخ الميزانية ، ولايمكن كذلك إعتبارها مصروفات لعدم معرفة أوجه صرفها . وتتمثل إجراءات مراجعة هذه العهد فيمايلى :-

أ - الحصول على اقرارمن صاحب العهدة شخصيا بوجود المبلغ لديه على ان يعتمد هذا الاقرار من ادارة المنشأة . فإذا لم يتمكن من الحصول على هذا الاقرار يطلع المراجع على إيصال استلام المبلغ ، وعلى قرار مجلس الإدارة باعتماد صرف العهدة وأغراضها .

ب - يراعى المراجع تناسب مبلغ العهدة مع الغرض منها ، فاذا كان المبلغ كبيرا أوغير متناسب مع الغرض فان للمراجع أن يصر على استلام كشف حساب من صاحب العهدة مع توريدالمتبقى منها الى خزائن المنشأة قبل انتهاء المراجع من أعمال المراجعة والا فإن له أن يشير الى ذلك فى تقريره .

ج- إذا تبين للمراجع أن العهدة النقدية مضى عليها وقت طويل بدون تقديم كشف حساب عنها ، فإن له أن يطلب إعادة المتبقي منها مع كشف الحساب عن المنصرف وليس للمراجع فى هذه الحالات أن يقبل بقاء هذه العهدة بالميزانيه سواء تحت بند المدينين أو بند الأرصدة المدينة الأخرى .

تذكر أن

١ – معيار المحاسبة الدولى رقم (٥) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية FASB يتطلب الافصاح منفصلا عن الاصول المتداوله الاتية : النقدية ، والاوراق المالية، المدينون واوراق القبض ، والبضاعة .

٢ – اهداف تحقيق المخزون السلعى اخر المدة تتمثل فى : تحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية ، وتحقيق وجود وملكية المخزون ، تحديد نوعية وحالة المخزون ، والتاكد من صحة تقييم المخزون ، واخيرا التاكد من صحة عرض بضاعة اخر المدة فى الميزانيه .

٣ – تحقيق بند المدينين واوراق القبض يتطلب التاكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية ، والتاكد من ارقام المدينين المثبته بالدفاتر ، وتحديد القيمه التقديريه لما ينتظر تحصيله من هذه الديون واظهارها بطريقة صحيحه فى الميزانيه .

٤ – تحقيق بند الاستثمارات الماليه يتطلب التاكد من كفاية نظام الرقابه الداخليه، التاكد من وجود الاوراق الماليه وملكيتها ، والتحقق من تقييم الإستثمارات بطريقة عادله ، والتاكد من تحصيل ايرادات الاستثمارات ، والتاكد من صحة عرض الاستثمارات الماليه فى الميزانيه .

٥ – الاستثمارات الاخرى تتمثل فى : شهادات الايداع بالبنوك ، والسندات الاذنيه غير المضمونه ، والقيمه الاستردادية لوثائق التأمين على الحياة ، وتطبق عليها نفس الاجراءات المتبعه فى باقى الاصول المتداوله .

٦ – تحقيق بند النقديه يتطلب التاكد من الوجود الفعلى للنقديه ، ومن صحة

الرصيد الموجود فعلاً ، والتاكد من صحة تقييم الارصدة النقديه الممثله بعملات اجنبيه ، والتاكد من عدم وجود اى التزامات للغير ، واخيرا التاكد من صحة عرض الارصدة النقديه وما عليها من التزامات (ان وجدت) بالميزانيه .

٧ - الارصده المدينه الاخرى تتمثل فى المصروفات الايراديه المؤجلة كالحملات الاعلانيه ، والمصروفات المدفوعه مقدما ، والايرادات المستحقه ، والعهد النقديه لاغراض المصروفات .

٨ - تحقيق الارصده المدينه الاخرى يتطلب من المراجع التحقق من صحة وقانونية هذه الارصده ، والمراجعه الحسابيه والمستنديه ، وطلب كشف تفصيلى بقيمة هذه الارصدة ، واخيرا التحقق من صحة عرض الارصدة المدينه الاخرى بالميزانيه .

الوحدة الدراسية الخامسة عشر

تحقيق الخصوم

Verification of Liabilities

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بأهداف تحقيق مفردات الخصوم بميزانية المنشأة ، والاجراءات الرقابية التى يتبعها المراجع لتحقيق هذه الأهداف .

عناصر الوحدة :

١/١٥ : مقدمة .

٢/١٥ : تحقيق حقوق الملاك (أصحاب المنشأة) .

٣/١٥ : تحقيق الالتزامات طويلة الأجل (الخصوم الثابته) .

٤/١٥ : تحقيق الالتزامات قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) .

٥/١٥ : تحقيق المطلوبات المحتمله .

٦/١٥ : تحقيق الحسابات النظاميه .

١/١٥ مقدمة :

يشتمل جانب الخصوم فى الميزانية على البنود التالية :

أ - حقوق الملاك (أصحاب المنشأة) Owner's Equities .

ب - الالتزامات طويلة الأجل (الثابتة) Long-term liabilities .

جـ - الالتزامات قصيرة الأجل (المتداولة) Short-term liabilities .

د - المطلوبات المحتملة Contingent liabitities .

هـ - أما الحسابات النظامية Contra Accounts فهى حسابات متقابلة بمعنى أنها تظهر فى كل من جانب الأصول وجانب الخصوم بنفس القيمة . وتلجأ إليها بعض الشركات لإظهار معلومات أو حقائق لا أثر لها على المركز المالى ولكن يجب الافصاح عنها تنفيذاً لأحكام القانون ، أو القانون النظامى للشركة ، أو التزاماً بمبدأ الإفصاح فى القوائم المالية ومن أمثلتها خطابات الضمان ، والأعمال المتعاقد عليها .

ونشير فيما يلى إلى إجراءات المراجعة المتعلقة بكل من البنود التي سبقت الاشارة إليها .

٢/١٥ تحقيق حقوق الملاك (حقوق أصحاب المنشأة) :

تتكون حقوق ملاك المنشأة من رأس المال ، والاحتياطيات ، والأرباح المحتجزة، وتتمثل أهداف مراجعة هذه الحقوق فيما يلى :

* التحقق من دقة وقانونية جميع العمليات المالية التى أثرت فى هذه الحقوق خلال الفترة محل المراجعة .

* التحقق من أن عرض جميع عناصر حقوق الملكية (المشار إليها) فى الميزانية قد تم بطريقة صحيحة وفقا لمعايير المحاسبة .

١٥/٢/١ تحقيق رأس المال : Verifaction of Capital

تختلف اجراءات التحقق من رأس المال فى المنشآت الفردية عنها فى شركات الأشخاص ، عنها فى شركات الأموال . ومن ثم نعرض فيما يلى لإجراءات التحقيق فى كل نوع على حدة .

أ - فى المنشأة الفردية :

نظرا لعدم وجود عقد مكتوب ومشهر يبين رأس المال ونظرا لعدم ثبات رأس المال من فترة لأخرى بسبب الأرباح والخسائر ، والاضافات ، والمسحوبات فإن إجراءات المراجعة تتخذ الشكل التالى :

أ/١ : التحقق من صحة رصيد أول المدة بالرجوع إلى ميزانية الفترة السابقة .

أ/٢ : التحقق من أية إضافات بالاطلاع على ما ورد بدفتر النقدية (جانب المقبوضات) إذا تمت الإضافات نقدا ، والتأكد من صحة تقييم الأصول واثباتها بالدفاتر إذا تمت الاضافة عينا أى فى شكل أصول ملموسة .

أ/٣ الاطلاع على نتيجة أعمال المنشأة للتحقق من صحة الأرباح الصافية التى أضيفت إلى رأس المال ، أو الخسائر الصافية التى خفضت منه .

أ/٤ الاطلاع على مستندات المسحوبات ، أو إعداد كشف تفصيلى بما تم من مسحوبات خلال الفترة ، والتأكد من القيمة التى خفض بها رأس المال .

ب - في شركات الأشخاص :

يكون رأس المال محددا بعقد الشركة الذى تحدد فيه أيضا حصة كل شريك وكيفية وفائه بها ، ومقدار فوائد التأخير على الجزء الذى لم يقدمه الشريك .

وتتخذ اجراءات المراجعة الشكل التالى :

ب/١ : الاطلاع على عقد تكوين الشركة لمعرفة ما يتعلق بمقدار حصة كل شريك وكيفية الوفاء بها ومقدار الفوائد الواجب احتسابها على تأخير سدادها .

ب/٢ : التحقق من صحة ودقة تقييم الأصول العينية فى حالة وفاء أحد الشركاء بحصتة فى شكل أصول ملموسة ،أو معنوية ، وكذلك التحقق من استيفاء الشروط القانونية لنقل ملكية هذه الأصول . أما فى حالة الوفاء بحصتة نقدا فيجب الاطلاع على مستندات التحصيل ومطابقتها مع دفتر النقدية .

جـ - في الشركات المساهمة :

يتكون رأس مال الشركة المساهمة من حصص متساوية القيمة تسمى أسهما . وقد يتم الوفاء بهذه الأسهم نقدا ، أو فى شكل أصول ملموسة يتم تقييمها بمعرفة خبراء محايدين .

وقد نص معيار المحاسبة الدولى رقم (٥) وكذلك المعيار المصرى رقم (٥) على ضرورة الافصاح بصورة منفصلة عن البنود التالية :

الأسهم المصرح بها والمصدرة والمتداولة - رأس المال غير المدفوع - القيمة الاسمية للسهم ت ، حركات حسابات رأس المال خلال الفترة - الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتوزيع أرباح الأسهم واستردادها - أرباح الأسهم الممتازة المتراكمة

والمتأخرة – الأسهم المستردة – الأسهم المحجوزة للاصدار مستقبلا تحت عروض وعقود بيع بما فيها كافة الشروط .

وتتخذ اجراءات المراجعة الشكل التالى -:

جـ/١ فيما يتعلق بالأسهم النقدية :

جـ/١/١ : تراجع طلبات الاكتتاب مع قوائم الاكتتاب والتخصيص كما يراجع عدد الأسهم التى خصصت لكل مساهم والمبالغ المستحقة الدفع عنها بسجلات المساهمين ويطلع على قرار التخصيص .

جـ/١/٢ : مراجعة المبالغ المحصلة من قسطى الاكتتاب والتخصيص وعلاوة الاصدار مع دفتر النقدية التحليلى ، وكشف حساب البنك ومطابقتها مع قوائم الاكتتاب والتخصيص .

جـ/١/٣ : فى حالة رد بعض طلبات الاكتتاب تراجع المدفوعات فى دفتر النقدية التحليلى وكشف البنك مع قيمة الطلبات المردودة .

جـ/١/٤ : التأكد من أن الأسهم المصدرة فى حدود ما تم التصريح به وفقا لعقد تأسيس الشركة ، ومراجعة قيود اليومية المتعلقة بالاصدار وترحيلها إلى الأستاذ العام ، والتأكد من أن الأسهم المصدرة قد تم الاكتتاب فيها بالكامل وأن كل مساهم قد وفى بربع القيمة الأسمية على الأقل .

جـ/١/٥ : الاطلاع على قرار الجميعة العمومية غير العادية فيما يختص بزيادة رأس المال ، والتأكد من ترحيل علاوة الاصدار إلى الاحتياطى القانونى ورسوم الاصدار إلى مصاريف التأسيس .

جـ/٢ : **أما فيما يتعلق بالأسهم العينية** فإن على المراجع أن يتأكد من صحة وقانونية التقييم حيث نص القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على ضرورة قيام الجهة الادارية المختصة (مثل هيئة سوق المال) بالنظر فى التقييم وتحديد مدى صحة الأسس المتبعة فى التقييم من الناحيتين الفنية والمحاسبية .

وفى جميع الحالات يجب التأكد من صحة عرض رأس المال فى الميزانية طبقا للبنود التى نص عليها معيار المحاسبة الدولى المشار إليه سابقا .

٢/٢/١٥ : تحقيق الاحتياطيات والأرباح المحتجزة :

Reserves and Retained Earnings

تمثل الاحتياطيات والأرباح المحتجزة الفائض المحتجز بعد توزيع الارباح فى شكل نقدى او فى شكل اسهم مجانيه . ويتم تحديد حجم الارباح المحتجزة بقرار من مجلس الإدارة باستثناء الأرباح المحتجزة فى شكل احتياطيات قانونية ، أو الزامية حيث لا توجد فرصة أما الإدارة فى تقليل نسبتها ، أو زيادتها عما هو محدد قانونا .

وتتخذ اجراءات المراجعة التالية لتحقيق الاحتياطيات والأرباح المحتجزة .

أ - فيما يتعلق بالاحتياطيات :

أ/١ : يتم الاطلاع على الملف الدائم للمراجعة للتعرف على تاريخ تكوين الاحتياطيات .

أ/٢ : يتم إعداد جدول يلخص الاحتياطيات موضحا به الأرصدة الافتتاحية ، والتغيرات خلال السنة والأرصدة الختامية . وتطابق التغيرات مع محاضر الادارة والأدلة الأخرى على هذه التغيرات . كما تطابق الأرصدة الختامية على القواعد المتعلقة بها .

أ/٣ اعداد مذكرة بما يلى : -

* تفاصيل أى احتياطيات مخصصة لغرض معين وما إذا كان الغرض مستمراً أم لا .

* تفاصيل أى احتياطيات رأسمالية غير قابلة للتوزيع طبقاً للقانون أو لعقد تأسيس الشركة وقانونها النظامى .

ب - فيما يتعلق بالأرباح المحتجزة :

ب/١ : الاطلاع على ميزانية العام السابق لمعرفة رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة ثم تحليل التغيرات خلال السنة لمعرفة رصيد أو المدة بعد الاطلاع على نتيجة الأعمال عن العام الحالى .

ب/٢ : التأكد من صحة حساب الأرباح المعلن عن توزيعها وإعتمادها من مجلس الإدارة .

ب/٣ : فحص التسويات المتعلقة بالسنوات السابقة والتأكد من تمشيها مع معايير المحاسبة .

ب/٤ : فحص الاعتمادات والمستندات المؤيدة لما تم من تغيرات فى الأرباح المحتجزة والتأكد من معالجة التغيرات بما يتمشى مع معايير المحاسبة .

ب/٥ : تحديد المبالغ غير القابلة للتوزيع فى نهاية السنة نتيجة قيود معينة كاتفاقيات القروض أو أمر الجهات المسئولة .

١٥/٣ : تحقيق الالتزامات طويلة الأجل (الخصوم الثابتة) :

تتمثل الالتزامات طويلة الاجل فى كل ما يستحق على المنشأة عن فترة أطول من سنة بعد تاريخ الميزانية وأهمها السندات التى تصدرها الشركات المساهمة والقروض طويلة الاجل التى تعقدها الشركة مع المؤسسات المالية المقرضة . وقد نص معيار المحاسبة الدولى رقم (٥) وكذلك المعيار المصرى رقم (٥) على ضرورة الإفصاح عن بنود

الالتزامات طويلة الأجل بصورة منفصلة كما يلى :

قروض مضمونة – قروض غير مضمونة – قروض من شركات داخلية – قروض من شركات زميلة ، كما يجب إعطاء إيضاحات عن معدلات الفائدة ، وشروط الدفع، والتعهدات ، والتنازلات ، وقيمة العلاوة أو خصم الاصدار .

وتتمثل أهداف مراجعة الالتزامات فيما يلى -:

* التأكد من أن جميع الالتزامات قد نتجه عن عمليات مصرح بها ، وأنها مبوبة فى القوائم المالية بطريقة صحيحة ، وأن الارتباط بها قد تم وفقا لأحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ السنة ١٩٨١ .

* التأكد من أن المطلوبات المتعلقة بهذه الالتزامات قد أثبتت فى الفترة الصحيحة بالمبالغ الصحيحة ، وأن خصم الاصدار أو علاوة الاصدار قد عولجت وفقا للمعايير المحاسبية السليمة .

* التأكد من كفاية المخصصات المتعلقة بهذه الالتزامات .

* التأكد من أن القوائم المالية تحتوى على إيضاحات كافية عن شروط الديون والأصول المرهونة أو المستخدمة كضمان لهذه الديون وأى إيضاحات أخرى عن المسئوليات العرضية .

هذا وتختلف اجراءات مراجعة قروض السندات عن القروض الأخرى كما يلى :

١٥/٣/١ : اجراءات مراجعة قروض السندات : Bonds

أ - التأكد من عدم مخالفة أحكام قانون الشركات فيما يختص بإصدار السندات ، وفى حالة مخالفة القانون يجب إخطار كل من الشركة ، وممثل حملة السندات والاشارة إلى ذلك والاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العمومية للتأكد من اعتماد قرار إصدار السندات .

ب - مراجعة المبالغ المحصلة فى دفتر النقدية التحليلى ، أو فى كشف البنك مع قوائم الاكتتاب وشهادات التخصيص .

جـ - فى حالة إصدار السندات بعلاوة أو خصم يجب التأكد من تسويتها مع الفائدة السنوية حتى تتحمل كل فترة مالية بالعبء الحقيقى للفائدة ، والتحقق من انتظام سداد الفوائد .

د - بالنسبة للسندات المستهلكة يجب الاطلاع على المحضر الخاص بإعدامها ، ومراجعة سداد قيمتها بالاطلاع على دفتر النقدية (جانب المدفوعات) ، أو بالاطلاع على كشف البنك .

هـ - التحقق من وجود سجل لحملة السندات يتم الاثبات فيه أولا بأول ، والتأكد من مطابقة مجموع بنود هذا السجل مع حساب حملة السندات بالأستاذ العام .

كما يتعين التحقق من إظهار كل ما يتعلق بالسندات فى الميزانية حيث يجب أن تظهر السندات المصدرة كمية وقيمة ، وأن يظهر معدل الفائدة ، وفترة الاستحقاق ، ونوع الأصول الضامنة لها ، وفى حالة أكثر من إصدار للسندات خلال العام فإنه يجب أن يظهر كل إصدار مستقلا ، وإذا استهلك جزء من السندات خلال العام يجب أن يظهر مطروحاً من القيمة الأصلية للسندات .

١٥/٣/٢ : اجراءات مراجعة القروض طويلة الأجل :

Long-term loans

أ - الاطلاع على عقد القرض للتأكد من استيفائه الشروط القانونية والتعرف على قيمته ، ومعدل الفائدة ، وتاريخ سدادها ، وأقساط سداد القرض ، ومواعيدها، وفترة السماح (ان وجدت) .

ب - التحرى عن وجود رهن على الأصول لضمان القرض والتأكد من أن قيمة الرهن تفى بمبلغ القرض .

جـ - التأكد من استلام قيمة القرض بالاطلاع على دفتر النقدية التحليلى ، أو كشف حساب البنك ، واجراء المراجعة المستندية والحسابية .

د - فحص حساب الفوائد للتأكد من تحميل الفترة المالية بما يخصها من فوائد وإظهار المستحق من الفوائد بالميزانية والتأكد من الانتظام فى سداد الفوائد بعد خصم ضريبة القيم المنقولة .

هـ - الحصول على شهادة أو قرار من المقرض بقيمة الالتزام المستحق على المنشأة فى تاريخ إعداد الميزانية .

١٥/٤ تحقيق الالتزامات قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) :

Verification of short-term liabilities

تتمثل هذه الالتزامات فى القروض والتسهيلات المصرفية والسحب على المكشوف وأقساط سداد الالتزامات طويلة الأجل التى يستحق سدادها خلال السنة ، والدائنين، وأوراق الدفع بالاضافة إلى المستحقات الأخرى للغير كالضرائب ، والأجور، وتوزيعات الأرباح المستحقة .

هذا وتتحدد أهداف مراجعة هذه الالتزامات فيما يلى :

* التأكد من أنها قد نشأت عن عمليات مصرح بها وقانونية .

* التأكد من أنها أثبتت فى الفترة الصحيحة وبالقيمة الصحيحة .

* التأكد من صحة عرضها فى القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة .

وفيما يلى اجراءات تحقيق كل عنصر من عناصر الالتزامات المتداولة .

١٥/٤/١ اجراءات تحقيق بند الموردين (الدائنين) : Creditors

أ - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الموردين كما يلى : -

(١) إعداد وصف لنظام الرقابة الدخلية الموضوع باستخدام الوسيلة المناسبة .

(٢) إجراء اختبارات الالتزام كما يلى -:

* مراجعة الترحيلات من اليوميات المساعدة الخاصة بالمشتريات ومردوداتها، وأوراق الدفع ، والنقدية إلى الأستاذ المساعد ، وترحيل مجاميع هذه اليومَيات إلى الأستاذ العام ، ومطابقة أرصدة الحسابات المساعدة مع الرصيد الاجمالى للموردين بالاستاذ العام .

* مراجعة قيود اليومية المثبتة فى الدفاتر المساعدة والعامة ، والرجوع إلى المستندات المؤيدة لها من أوامر شراء ، وتقارير فحص واستلام ، وفواتير شراء ، وأذون إضافة ، وشيكات ، أو إشعارات من البنك .

* فحص الخصم النقدى المكتسب وإيجاد نسبته إلى المشتريات ومقارنتها بالسنوات السابقة .

* تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه .

ب - التحقق من صحة وقانونية الحسابات كما يلى : -

(١) إعداد كشف تفصيلى بأرصدة الحسابات فى تاريخ الميزانية ومطابقتها مع الحساب الإجمالى للدائنين بالأستاذ العام ، وأيضا مع كشوف الحساب الواردة منهم .

(٢) المراجعة المستندية الاختبارية لبعض عمليات الشراء الاجل ومردوداتها ، وأوراق الدفع ، والمدفوعات النقدية للموردين .

(٣) الحصول على مصادقات فى حالة عدم وجود كشوف حسابات واردة منهم ، على أن تصل هذه المصادقات على عنوان مكتب المراجع مباشرة .

(٤) مراجعة المدفوعات النقدية بعد تاريخ الميزانية مع الكشف الخاص بالدائنين لتحديد أى مطلوبات لم تثبت بالدفاتر ، كذلك يجب الاعتماد على المصادر التالية لتحديد أى مطلوبات غير مثبتة بالدفاتر :

* الفواتير التى لا يوجد بشأنها تقارير استلام الفواتير المستلمه بعد نهاية السنة المالية ، التزامات عن أعمال تمت ولكن لم تصدر بشأنها فاتورة ، أتعاب مستحقه لوكلاء أو موردى خدمات .

(٥) التأكد من قيد جميع المبالغ المستحقة للموكلين عن بضاعة أمانة ضمن الالتزامات وذلك بفحص ايصالات الاستلام ، وأذون الاضافة ، ومراجعة احتساب العمولة المستحقة ، والمصروفات المستحقة التى يحق للمنشأة خصمها من حساب الموكل .

(٦) الحصول على شهادة من المنشأة بصحة أرصدة أرصدة الدائنين . وهذه الشهادة لا تقلل من مسئولية المراجع عن صحة تقريره ولكنها تنبه الموظفين بالمنشأة إلى مسئولياتهم عن صحة مفردات القوائم المالية .

جـ - التحقق من صحة إظهار رصيد الدائنين (الموردين) بالميزانية :

يتطلب الأمر إظهار المفردات الآتية كبنود مستقلة إذا كانت قيمتها ذات أهمية نسبية

(١) الالتزامات المستحقه للدائنين التجاريين .

(٢) الالتزامات المستحقة لأعضاء مجلس الادارة ، أو كبار المساهمين ، أو المديرين .

(٣) الالتزامات المضمونة برهن أصل من الأصول .

ولا يجوز إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة لبعض حساب الدائنين - إذا كانت قيمتها جوهرية - مع الأرصدة الدائنة للبعض الآخر بل تظهر فى جانب الأصول بالميزانية ضمن بند المدينين .

٢/٤/١٥ إجراءات تحقيق أوارق الدفع :

Accounts Payabl

أ - تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وصف النظام الموضوع وإجراء اختبارات الالتزام ثم تحديد نقاط الضعف والقوة فى النظام .

ب - التحقق من صحة وقانونية أوراق الدفع كما يلى -:

ب/١ : الحصـول على (أو إعـداد) كـشف بأرصـدة أوراق الدفع ومطابقـة مـجاميعها مع الرصيد فى الأستاذ العام بعد التأكد من صحة التجميع والترصيد لحساب أوراق الدفع .

ب/٢ : مراجعة القيود المثبتة فى حساب أوراق الدفع ومطابقتها بالأدلة المؤيدة لها ، والاطلاع على محاضر مجلس الادارة للتأكد من سلطة التصريح بإصدار أوراق الدفع ، أما بالنسبة لأوراق الدفع التى سددت فإنه يجب الاطلاع عليها بعد الغائها ومراجعة ذلك مع يومية النقدية أو إشعارات البنك .

ب/٣ : فحص دفتر أوراق الدفع ، أو دفتر اليومية المركزى للتعرف على التجديد ، أو الإحلال لأوراق الدفع ، وشروط السداد والاعباء المترتبة على التجديد .

ب/٤ : فحص تسديدات أوراق الدفع بعد تاريخ الميزانية حيث قد يؤدى ذلك إلى اكتشاف أى التزامات لم يتم قيدها فى الدفاتر .

ب/٥ : تحقيق الفوائد المستحقة عن أوراق الدفع منذ آخر تاريخ سداد أو منذ تاريخ تحرير الكمبيالة حتى نهاية السنة المالية ، واختبار عملية احتساب الفوائد ومقارنتها بالفوائد المسددة، والتأكد من تحميل حساب الأرباح والخسائر بالفائدة عن الفترة بالكامل .

ب/٦ : الحصول على مصادقات من الدائنين موضحاً بها قيم الكمبيالات والضمانات المقدمة لهم (إن وجدت) ، وتواريخ الاستحقاق ، ومعدلات الفائدة (إن وجدت).

ب/٧ : الحصـول على شهـادة من إدارة المنشـأة بصحـة أوراق الدفع ، وهذه

الشهادة لا تقلل من مسئولية المراجع لكنها تؤكد مسئولية المنشأة عن صحة البنود المدرجة بقائمة المركز المالي .

جـ - التأكد من صحة عرض أوراق الدفع ضمن مجموعة الالتزامات قصيرة الأجل بالميزانية .

١٥/٤/٣ الالتزامات الأخرى المستحقة :

Other Accrued liabilities

تتمثل هذه الالتزامات فى الآتى : -

أ - المبالغ التى تخصم من المرتبات والأجور مثل حصة العاملين فى التأمينات الاجتماعية ، وضرائب كسب العمل . ولتحقيق هذه المبالغ يتم الاطلاع على كشوف الأجور والمرتبات ، واختبار صحة حساب المبالغ المستقطعه ، والتأكد من سدادها لمستحقيها بالاطلاع على المستندات وفحص دفتر النقدية التحليلى ، أو كشف البنك، بالاضافة الى فحص الاقرارات الضريبية الدورية التى تقدمها المنشأة فيما يختص بالضرائب ، والتأكد من صحة عرضها بالميزانية .

ب - الأجور المستحقة والتى لم يطالب بها أصحابها قد تكون عرضة للاختلاس ولتحقيق هذه المبالغ يجب إعداد كشف بها والتأكد من عدم ترك الشيكات التى لم تسلم لأصحابها (عن هذه الأجور) لأكثر من ١٥ يوما بقسم الأجور بل يجب إيداعها فى حساب خاص بالبنك . كما يجب تحليل الأجور للتأكد من صحة الأجور المدفوعة ، وصحة الأجور المستحقة وإظهارها بالميزانية .

جـ - الودائع الخاصة بالعملاء والتى تودع لدى المنشأة كضمان لسداد فواتير

البيع ، أو كعربون مقدم وهذه الودائع يجب التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية عليها ، كما يجب الحصول على كشف بمفرداتها ، ومقارنة مجموع المفردات مع الحساب الاجمالى لهذه الودائع ، والتأكد من صحة عرضها بالميزانية .

د - الضرائب العقارية المستحقة : وهذه الضرائب يجب اعداد كشف بها، ومراجعة المدفوعات لمصلحة الضرائب العقارية بالرجوع إلى إيصالات السداد ، ويومية المدفوعات النقدية ، وكشف حساب البنك ، والتأكد من أن الضرائب المستحقة تظهر كمستحقات فى المركز المالى .

هـ - مكافآت ترك الخدمه : وتتطلب مراجعة هذه المكافآت بالاطلاع على ملفات العاملين لمعرفة من ترك منهم الخدمه خلال السنة المالية ، واختبار صحة احتساب المبالغ، والتأكد من صحة عرض المكافآت المستحقة بالمركز المالى .

وبصفه عامة فإن جميع الالتزامات المستحقة تظهر ضمن الخصوم المتداولة . ويرى بعض المحاسبين إظهار المخصصات المقابلة لتغطية التزامات ضمن حقوق الملاك إلا أنه من المفضل إظهارها ضمن الالتزامات لأنها حقيقة قد تكونت لتغطية التزامات مؤكدة الحدوث .

٥/١٥ إجراءات تحقيق المطلوبات المحتملة :

Contingent liabilities

يقصد بالمطلوبات المحتملة الالتزامات التى قد تتعرض لها المنشأة مستقبلاً ، أو المسئوليات العرضية . ويتوقف تأكد حدوثها على وقوع أحداث مستقبلا ، كما أنه من الصعب تقدير قيمتها بدقة فى تاريخ إعداد القوائم المالية . وحتى تعبر الميزانية عن حقيقة المركز المالى فإنه تجب الاشارة إلى المطلوبات المحتملة فى صورة مذكرة على

الميزانية ، أو قد ترى المنشأة تكوين مخصص لمقابلتها . ومن أمثلة المطلوبات المحتملة ما يلي :

* القضايا المعلقة التى لم يفصل فيها بعد ، أو المنازعات التى قد يلجأ فيها للقضاء .

* الالتزامات الناشئه عن ضمان منتجات المنشأة من ناحية التلف وعيوب الصناعة .

* الضمانات المقدمة بشأن مديونيات الغير .

* الخسائر الناشئة عن أخطاء الحريق ، أو أى أخطار متوقعة .

وللتحقق من هذه المطلوبات المحتملة يتم اللجوء فى غالبية الأحوال إلى الحصول على شهادة تقر فيها إدارة المنشأة بعدم وجود أى التزامات عرضيه فى تاريخ الميزانية خلافا لما هو موضح بقائمة المركز المالى . وقد أشار معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى إلى ضرورة تكوين مخصصات لمواجهة هذه المطلوبات المحتملة إذا توافرت معلومات قبل إصدار القوائم المالية عن هذه المطلوبات وأمكن تقدير قيمتها بطريقة معقولة . أما إذا لم يتوافر الشرطان السابقان فإنه يجب الافصاح عن هذه المطلوبات فى شكل مذكرة على الميزانية .

ونعرض فيما يلى اجراءات المراجعة لبعض المطلوبات المحتملة :

١٥/٥/١ المطلوبات التى يحتمل أن ينتج عنها خسارة محتملة مستقبلا :

ومن أمثلتها ما يلى :

أ - الكمبيالات المخصومة لدى البنك ، أو المظهرة للغير والتى لم تستحق بعد :

إذ أن خصم الكمبيالة بالبنك لا يعفى المنشأة من ضمان السداد إذا توقف المسحوب عليه عن سدادها . ولهذا فإن على المراجع أن يحصل على شهادة من البنك موضحاً بها أرقام وقيم الكمبيالات المخصومة والتى لم يرد تاريخ استحقاقها بعد . كما يجب أن يحصل على معلومات من قسم الائتمان والتحصيل بالمنشأة عن مراكز العملاء المسحوبة عليهم هذه الكمبيالات فإذا كان من المرجح عدم السداد فإنه لابد من التوصية بعمل المخصص الكافى بهذه الخسارة أما إذا كان من المرجح السداد فإنه يكتفى بمذكرة بأن هناك كمبيالات مخصومة لم تستحق بعده .

ب - الديون التى تضمن المنشآت سدادها للغير ولم تسدد بعد :

يجب على المراجع أن يطلع على اتفاقيات الضمان والتحرى عن مركز المدين المضمون وبناء على ذلك تتم التوصية بتكوين مخصص ، أو الاكتفاء بمذكرة توضح هذا الضمان.

٢/٥/١٥ : المطلوبات التى يحتمل أن ينتج عنها خسارة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار :

ومن أمثلتها ما يلى :

أ - قضايا التعويض المرفوعة أمام المحاكم :

وهذه القضايا لابد من تكوين مخصص كاف لتغطيتها وعلى المراجع التأكد من صحة حساب هذا المخصص وظهوره بالميزانية ومثلها قضايا الضرائب المتنازع عليها.

ب - أعمال تأخرت المنشأة عن تنفيذها للغير :

مما يترتب عليه تحمل غرامات تأخير يصعب تحديد قيمتها بدقة . ومن ثم فإن على المراجع التأكد من صحة حساب المخصص اللازم وظهوره فى الميزانية .

٢/٥/١٥ : المطلوبات المحتملة المترتبة على امتلاك المنشأة لأصول جديدة :

ومن أمثلتها ما يلى :-

أ - الارتباط بعقود توسعات أو اضافات رأسمالية :

وهذا النوع يكتفى بالاشارة إليه فى شكل مذكرة على الميزانية إذا كانت قيمة الارتباطات كبيرة وغير متكررة . أما إذا كانت مبالغها ضئيلة ومتكررة فلا داعى للاشارة إليها طالما أن قيمة الموجودات التى ستحصل عليها المنشأة مستقبلا لا تقل عن قيمة المطلوبات المحتملة .

ب - الأقساط المتبقية من قيمة الأسهم المشتراة :

حيث إن المطالبة بسداد هذه الأقساط يترتب عليها التزام محتمل يقابله الحصول على استثمارات تدر أرباحاً .

ونظرا لأن جميع المطلوبات المحتملة لا تثبت فى دفاتر المنشأة خلال العام فإن المراجع يعتمد على شهادة من الادراة - كما سبق أن أشرنا - تحدد نوع المطلوبات المحتملة وقيمة المخصصات المقابلة لها والتى يتم الافصاح عنها فى القوائم المالية .

وبما ان المطلوبات المحتمله لا تقيد عادة فى دفاتر المنشأة فعلى المراجع ان

يطلب من ادارة المنشأة شهادة بأن جميع المطلوبات المحتمله قد أخذت فى الحسبان وتم الافصاح عنها فى القوائم الماليه ، وتظهر هذه الشهادة على النحو الذى يوضحه الشكل رقم (٤) التالى :

شهادة المطلوبات المحتمله

شركة ......　　　　　　　　　　　　التاريخ / / ١٩

السادة / ......

(مراجعى حسابات الشركة)

تحية طيبه وبعد ،

بالاشاره الى طلبكم الخاص بتأكيد اثبات جميع الالتزامات الفعليه للشركة ، والتى ترون ضرورتها لاتمام مراجعتكم لحسابات الشركه عن السنه الماليه المنتهيه فى / / ١٩.

نتشرف بان نؤكد لكم انه قد تم اثبات جميع الالتزامات الفعليه للشركـه بتاريخ / / ١٩ فى الدفاتر ، وانه لا يوجد فى ذلك التاريخ اى مطلوبات محتمله اخرى باستثناء الآتى بيانها ، وقد تم تكوين المخصصات اللازمه لها كما هو موضح قرين كل منها :

نوع المطلوبات المحتمله	قيمة المخصص
* الكمبيالات المخصومه والتى لم تستحق بعد.	XX
* القضايا التى لم يفصل فيها بعد .	XX
* عقود الشراء المستقبله.	XX
* عقود التوسعات الرأسماليه المستقبله .	XX

توقيع المدير المسئول

شكل رقم (٤) شهادة المطلوبات المحتمله التى تعدها ادارة المنشأه

١٥/٦ الحسابات النظامية : Contra Accounts

من أمـثلة هذه الحـسـابات أسـهم تـأمين عـضـوية مـجلس الادارة ، وخطابات الضمان، والأعمال المتعاقد عليها والبضائع أو الآلات المتعاقد عليها .

ونورد فيما يلي اجراءات المراجعة لكل من هذه الحسابات : -

١٥/٦/١ أسهم تامين عضوية مجلس الادارة :

تنص المادة (٩١) من قانون الشـركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه "يشـترط في عضو مـجلس الادارة أن يكون مـالكاً لعدد من أسـهم الشـركة لا تقل قيمـته عن الحد المبين بالقـانون النظامي للشركة ويشـرط ألا يقل عن الحد الوارد باللائحة التنفـيذية . ويجب إيداع قيمة هذه الأسـهم (خلال شهر من تاريخ التعيين) بأحد البنوك المعتمدة لهذا الغرض . ويستمر إيداع هذه الأسهم مع عدم قابليتها للتداول إلى أن تنتهى مـدة وكالة العضو ويصدق على ميزانية آخر سنة مالية قام فيها بأعماله" .

وتظهر هذه الأسهم المودعة البنك بصفة تأمين بقيمـتها الأسمية ضمن الحسابات النظامية فى جانب الأصـول تحت عنوان "بنك - أسهم تـأمين عضـوية مـجلس الادارة" ويقابلها فى جانب الخصـوم حساب آخر بنفس القيمة يسمى "أعضاء مجلس الادارة - أسـهم تأمين عضـوية" ، ويـجب على المراجع التأكد من إيداع قيمة قيمة هذه الأسـهم فى البنك وذلك بالحصول على شهادة من البنك تفيد ذلك .

١٥/٦/٢ خطابات الضمان :

وهى الخطابات الصـادرة من البنوك ، أو جـهـات أخـرى لضـمـان تنفيـذ عمليـات مـعينة . وتحدد فى هذه الخطابات قيمة الضـمان ومـدة سريان الخطاب . وبمقتضى هذا

الخطاب تكون الجهة المصدرة له مسئولة عن تنفيذ ما تعهد به مقدم الخطاب إذا لم يقم بالتنفيذ . وتظهر قيمة هذه الخطابات فى جانب الأصول تحت بند "خطابات ضمان مقدمة لنا" يقابلها فى جانب الخصوم "بنك - خطابات ضمان" .

ويجب على المراجع طلب شهادة من البنك أو الجهة المصدرة للخطاب بقيمة الخطاب . كما يجب عليه تتبع ما قد يطرأ على خطابات الضمان من إلغاء ، أو تجديد خلال السنة ، وكذلك التأكد من كفاية خطابات الضمان بالرجوع إلى المستندات والمراسلات التى تمت فى هذا الشأن .

١٥/٦/٣. الأعمال المتعاقد عليها :

وهى الأعمال التى تتعاقد المنشأة على تنفيذها . ويستغرق انجازها فترة طويلة . وتظهر قيمة هذه الأعمال ضمن الحسابات النظامية حيث تظهر فى جانب الأصول تحت بند " أعمال أو خدمات متعاقد عليها " ، وفى جانب الخصوم تحت بند "مبالغ مستحقة عن أعمال أو خدمات" ، مع مراعاة أن يكون القيد النظامى بقيمة الأعمال التى لم تنفذ بعد حتى نهاية السنة . وعلى المراجع أن يطلع على العقود المبرمة بخصوص هذه الأعمال ، ودراسة المستخلصات لتحديد الجزء الذى تم ، والجزء الذى لم ينفذ بعد، ويطابقه مع القيمة المثبت بها القيد النظامى .

١٥/٦/٤ بضائع أو أصول متعاقد عليها :

وهى البضائع أو الأصول التى تم الاتفاق على شرائها لكن لم يدفع شىء من قيمتها حتى نهاية السنة أو دفع جزء من قيمتها . ويراعى أن يظهر القيد النظامى بقيمة الجزء الذى لم يدفع . وعلى المراجع الاطلاع على العقود ، والتأكد من جدية التعاقد ، وإمكانية تنفيذه ، وفحص الحسابات للتأكد من قيمة الجزء المسدد وتحديد الجزء الذى لم يسدد ومطابقته مع القيمة المثبت بها القيد النظامى .

تذكر أن

١ - جانب الخصوم فى ميزانية المنشأة يشتمل على البنود الآتية : حقوق الملاك (أصحاب المنشأة) ، الالتزامات طويلة الأجل ، الالتزامات قصيرة الأجل ، المطلوبات المحتملة ، والحسابات النظامية .

٢ - تحقيق حقوق الملاك والمتمثلة فى رأس المال ، والاحتياطيات ، والأرباح المحتجزة يتطلب من المراجع التأكد من دقة وقانونية جميع العمليات المالية التى أثرت فى هذه الحقوق خلال الفترة محل المراجعة ، والتحقق من أن عرض جميع عناصر حقوق الملكيه فى الميزانيه قد تم بطريقة صحيحة ووفقا لمعايير المحاسبة .

٣ - المراجع عند تحقيقه للالتزامات طويلة الاجل (الخصوم الثابته) يسعى إلى التأكد من أن جميع الالتزامات قد نتجت عن عمليات مصرح بها ، وأن المطلوبات المتعلقة بها قد أثبتت فى الفترة الصحيحة وبالمبالغ الصحيحة ، والتأكد من كفاية المخصصات المتعلقة بهذه الالتزامات ، بالاضافه إلى التأكد من أن القوائم المالية تحتوى على إيضاحات كافيه عن شروط الديون ، والأصول المرهونة أو المستخدمة كضمان لهذه الديون .

٤ - أهداف مراجعة الالتزامات قصيرة الاجل (الخصوم المتداولة) تتمثل فى التأكد من أنها قد نشأت عن عمليات مصرح بها ، وأنها قد أثبتت فى الفترة الصحيحة، وبالقيمة الصحيحة ، بجانب التأكد من صحة عرضها فى القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة .

٥ - المقصود بالمطلوبات المحتملة هى الالتزامات التى قد تتعرض لها المنشأة مستقبلا ، أو المسئوليات الفرضية ، ومن أمثلها الالتزامات الناشئة عن ضمان منتجات المنشأة ، والضمانات المقدمة بشأن مديونيات الغير .

٦ - تحقيق المطلوبات المحتمله يتطلب الحصول على شهادة تقر فيها إدارة المنشأة بعدم وجود أى التزامات عرضية فى تاريخ الميزانية خلافا لما هو موضح بقائمة المركز المالى ، كما يتعين تكوين مخصصات كافيه لمواجهة هذه المطلوبات المحتملة فإذا لم يتوافر الشرطان السابقان فإنه يجب الافصاح عن هذه المطلوبات فى شكل مذكرة على الميزانية .

٧ - المقصود بالحسابات النظاميه هى حسابات متقابله بمعنى أنها تظهر فى جانب الأصول ، وجانب الخصوم وبنفس القيمة وتلجأ إليها بعض الشركات لاظهار معلومات أو حقائق لا أثر لها على المركز المالى ولكن يتعين الافصاح عنها تنفيذا لأحكام القانون أو نظام الشركة ومن أمثلتها أسهم تأمين عضوية مجلس الادارة ، وخطابات الضمان.

٨ - تحقيق الحسابات النظامية يتطلب من المراجع الحصول على شهادة من الادارة تثبت فيها صحة العمليات المصرح بها . وأنها قد أثبتت فى القوائم المالية فى الفترة الصحيحة وبالقيمة الصحيحة ، كما يجب التحقق من صحة عرضها بالميزانية طبقا لمعايير المحاسبة .

الوحدة الدراسية السادسة عشر
تقرير المراجع
AUDITOR'S REPORT

الهدف :

تهدف هذه الوحدة الدراسية إلى تعريف الدارس بالاعتبارات العامة المتعلقة بتقرير المراجع الخارجي ، وكذلك توضيح القواعد الفنية لتقريره والذى يبدى فيه رأيه الفنى المحايد عن مدى عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالى ، ونتائج الأعمال . والتغير فى المركز المالى طبقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

عناصر الوحدة :

١٦/١ مقدمة .
١٦/٢ الاعتبارات العامة المتعلقة بتقرير المراجع .
١٦/٣ أنواع التقارير .
١٦/٤ محتويات التقرير .
١٦/٥ التحفظات بالتقرير :
١٦/٥/١ التقرير المطلق أو الخالى من التحفظات .
١٦/٥/٢ التقرير الذى يحتوى على تحفظات .
١٦/٥/٣ التقرير السالب .
١٦/٥/٤ الامتناع عن ابداء الرأى .
١٦/٥/٥ الرأى المجزأ .

١/١٦ مقدمة :

يتمثل الهدف الرئيسى من عملية المراجعة فى قيام المراجع بإبداء رأيه الفنى المحايد عن عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالى ، ونتائج الأعمال ، والتغير فى المركز المالى طبقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها . وتقرير المراجع يعتبر هو الوسيلة التى يعبر بها عن رأيه حيال القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التى قام بإنجازها . ويصدر الرأى عادة عما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة ، ونتائج أعمالها ، ومصادر واستخدام الأموال بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها تلك القوائم ، ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف المنشأة ، وتلتزم بمتطلبات قانون الشركات ، والقانون النظامى للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية .

ويلاحظ أن كفاية أنظمة الرقابة الداخلية لها أثر مباشر على صحة القوائم المالية. وبعبارة أخرى كلما كان نظام الرقابة الداخلية محكماً وفعالاً كلما قلت فرص حدوث أخطاء أو غش فى القوائم المالية . وتعد إدارة المنشأة هى المسئولة عن تبنى سياسات محاسبية سليمة ، وعن الاحتفاظ بنظام محاسبى جيد وفعال . وعن المحافظة على أصول المنشأة وعن الاحتفاظ بنظام رقابة داخلية سليم كفيل بإنتاج قوائم مالية سليمة.

والقوائم المالية تحتوى على أمور تدخل فى علم الادارة مباشرة وتقع تحت سيطرتها ، وعلم المراجع بهذه العمليات محدود بما حصل عليه أثناء عملية الفحص . وبناء على ذلك فإن البيانات الواردة بالقوائم المالية تكون الادارة مسئولة ضمناً عنها وتكون جزءاً لا يتجزأ من مسئولياتها .

وقد يقوم المراجع بإبداء اقتراحات فى شكل القوائم المالية أو فى محتوياتها . وقد يقوم هو بإعدادها كلياً أو جزئياً بناء على الحسابات والسجلات التى أعدتها الإدارة . ورغم ذلك فإن مسئوليته عن القوائم المالية التى قام بفحصها تنحصر فى ابداء الرأى الفنى فى هذه القوائم المالية ممثلة لبيانات مقدمة من الإدارة .

ويجب أن يحرص المراجع على أن يكون معنى التقرير مفهوماً من قبل المهتمين بإعداده ومن قبل من يستخدمونه وخاصة من يعتمدون عليه منهم . كما يجب أن يكون تقرير المراجع واضحاً حيث لا يترك مجالاً للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك عن دلالة وإبعاد محتواه . ولعل من أهم وسائل تحقيق هذا الهدف أن يتفق المراجعون على معان للتعبيرات والالفاظ المستخدمه فى التقرير . ويجب أن يكون بمقدور مستخدم القوائم المالية المدرك أن يتبين ما إذا كان المراجع يرمى إلى توجيه المستخدم إلى تحفظات فى تقريره . كما يجب على المراجع أن لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية المدرك أن يكون عالماً بالخصائص الأساسية لتقرير المراجع . ويترتب على ذلك ضرورة عدم اتباع اسلوب الابلاغ الضمنى فى إعداد التقرير بحيث يقتصر على ابلاغ القارىء بالخصائص الأساسية التى لم يتم الالتزام بها أو الوفاء بها (مثل عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها . أو عدم الوفاء بمتطلبات قانون الشركات ، أو القانون النظامى للمنشأة) . وإنما يجب على المراجع بدلا من ذلك ، ابلاغ القارىء ابلاغاً صريحاً بالخصائص الأساسية للتقرير .

كما يجب ابلاغ مستخدم القوائم المالية ، وتقرير المراجع بطبيعة ، ونطاق مهمة المراجعة وعما إذا كانت المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، أو أن هناك قيوداً على نطاق المراجعة . ويلزم مراعاة أن هذه القيود قد تكون مفروضة من قبل المنشأة ، أو قد تنشأ عن ظروف أخرى مثل تعيين المراجع بتاريخ لا يمكنه من تنفيذ

اجراءات يعتبرها ضرورية ، أو عدم كفاية السجلات المحاسبية . وعندما يكون لمثل هذه القيود أثرها على قدرة المراجع على تكوين رأيه الفنى المحايد عن عدالة القوائم المالية فيتعين عليه أن يبدى تحفظاته فى التقرير وأن يبين طبيعة هذه التحفظات على القوائم المالية بطريقة تمكن مستخدم القوائم المالية المدرك من فهم تلك التحفظات وتأثيرها الفعلى أو المحتمل على القوائم المالية . وتعتبر أهم الأسباب التى تدعو المراجع إلى عدم إصدار رأى مطلق (بمعنى آخر اصدار رأى متحفظ أو معارض ، أو الامتناع عن ابداء الرأى) القصور فى نطاق المراجعة ، أو فى أمور محاسبية ، أو حالة الشك ، أو عدم الالتزام بمتطلبات قانون الشركات ، أو القانون النظامى للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية .

وعند مراعاة المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، يجب أن يمارس حكمه فى تحديد الاجراءات الضرورية طبقاً لظروف الحال والتى تكون أساساً معقولاً لرأيه فى القوائم المالية . والحكم المطلوب منه يجب أن يكون حكم شخص ممتهن مؤهل . ومسئولية المراجع عن عملية المراجعة التى يقوم بها تمتد إلى الغير الذى يعتمد على القوائم المالية ، وإلى مهنة المحاسبة فى مجموعها .

٢/١٦ الاعتبارات العامة المتعلقة بتقرير المراجع :

بجانب ما سبق يوجد بعض الاعتبارات العامة الأخرى والتى ينبغى على المراجع مراعاتها عند إعداده لتقريره ، وهذه الاعتبارات هى ما يلى :-

١ - يجب أن يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ اكمال العمل الميدانى بصرف النظر عن التاريخ الذى أصدر فيه التقرير فعلا . وتاريخ التقرير يحدد الوقت الذى انتهت فيه مسئولية المراجع عن اكتشاف واظهار أى حوادث تكون قد وقعت بعد تاريخ الميزانية .

٢ - يجب أن يوجه التقرير إلى العميل . وفى الولايات المتحدة الأمريكية إذا كان العميل شركة مساهمة فيجب أن يوجه التقرير إلى المساهمين ، أو إلى مجلس إدارة الشركة . أما فى مصر ، وانجلترا فيوجه التقرير إلى المساهمين لان المراجع يعين بواسطة الجمعية العمومية للمساهمين .

٣ - يجب أن يميز التقرير كل قائمة من القوائم المالية التى يغطيها (الميزانية ، قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر ، قائمة الأرباح المحتجزة ، قائمة التغير فى عناصر المركز المالى) وتاريخ القائمة أو الفترة التى تغطيها .

٤ - يجب أن يوضح التقرير أن الفحص قد تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها . وهذه المعايير هى المعايير العشرة الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى . ويهمنا الآن التركيز على المعايير الأربعة الأخيرة المتعلقة باعداد التقرير ، وهذه المعايير تتطلب ما يلى :-

(أ) ان يبين التقرير بوضوح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

(ب) ان يبين التقرير مدى الثبات فى تطبيق المبادىء فى السنة الحالية وفى السنوات السابقة .

(جـ) تعتبر البيانات الواردة فى القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد فى التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك .

(د) يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن ابداء الرأى فى الحالات التى يتعذر فيها ذلك . وفى هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التى أدت إلى ذلك .

٥ - يجب أن تتميز القوائم المالية بالوضوح عن طريق استخدام العناوين المناسبة ، وتقسيم البنود إلى مجموعات ، والاستعانة بالمعلومات الوصفية ، والملاحظات (التى تعتبر جزءا من القوائم المالية) .

٦ - يجب ألا تستخدم الملاحظات لتصحيح أخطاء أو بيانات مضللة تحتوى عليها القوائم المالية نفسها (فمثلا لا يجوز اظهار المخزون السلعى فى القوائم المالية بالتكلفة ووضع ملحوظة على القوائم المالية تظهر سعر السوق للمخزون السلعى وهو أقل بدرجة كبيرة عن التكلفة ، لأن مثل هذا العرض لا يظهر بعدالة المركز المالى للمشروع ونتائج أعماله) .

٧ - يوضح رأى المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة «Present Fairly» المركز المالى ونتائج الأعمال . وقد فسر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى هذه العبارة بأن عدالة عرض القوائم المالية معناه أن يتم حكم المراجع على ذلك فى ضوء مبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

وفى رأينا أن الاظهار بعدالة يمكن تعريفه كما يلى :

«تظهر القوائم المالية بعدالة» المركز المالى ونتائج الأعمال إذا كان فى امكان القارىء المدرك المتاحه له نفس المعلومات المتوفرة لإدارة المنشأة عن أحوالها ، ان يدرك أن القوائم المالية لا يشوبها أى نقص فى الايضاحات الهامة ، وفى العادة تعطى القوائم المالية صورة عادلة إذا توافرت الشروط التالية :

(أ) إذا كانت السياسات المحاسبية التى اتبعتها الإدارة لإعداد القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها وملائمة لظروف المنشأة محل المراجعة .

(ب) إذا كانت القوائم المالية وايضاحاتها تفصح بشكل وبدرجة كافية الأمور التى قد تؤثر على المستخدم المدرك للقوائم المالية على استيعابها وتفسيرها واستخدامها.

(جـ) إذا كانت المعلومات المعروضة فى القوائم المالية والايضاحات التابعة لها معروضة بشكل معقول. أى بدون تفصيل ممل أو اختصار مخل.

(د) إذا كانت القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والاحداث التى تمت والظروف التى احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة.

وفى ضوء هذا التعريف فإن العلاقة بين «الاظهار بعدالة» و«معايير المحاسبة المتعارف عليها» تصبح أكثر وضوحاً، وتصبح معظم - ان لم يكن كل - مجموعات القوائم المالية التى تلتزم بمبادىء أو معايير المحاسبة المتعارف عليها، كما تم تعريفها، تعطى صورة عادلة. ومع ذلك، يجب على الإدارة عندما تقوم بإعداد القوائم المالية (وعلى المراجع أيضاً عند ابداء رأيه) أن يأخذ فى الاعتبار ما إذا كانت الصورة العادلة متوفرة، أو ما إذا كانت هناك حاجة لمعالجة محاسبية بديلة أو لمعلومات اضافية.

٨ - الثبات فى استخدام المبادىء المحاسبية التى أعدت على أساسها القوائم المالية يؤكد للبنوك، والمساهمين، والمستثمرين، وغيرهم من ذوى العلاقة أن هذه القوائم يمكن بدرجة معقولة مقارنتها بالقوائم المالية للشركة عن السنوات السابقة، وبالقوائم المالية للشركات الأخرى فى نفس الصناعة. وبذلك يستطيع دارس الميزانية (سواء كان من رجال البنوك، أو أحد المستثمرين، أو المساهمين) أن يقيس حجم نشاط الشركة بشركة أخرى.

٣/١٦ أنواع التقارير :

يمكن تقسيم التقارير التى يقدمها المراجع بعد قيامه بعملية المراجعة إلى ثلاثة أنواع هى :

١ - التقرير العادى على الميزانية أو التقرير المختصر .

٢ - التقرير المفصل أو التقرير المطول .

٣ - التقرير الخاص بغرض معين .

وفيما يلى مناقشة موجزة لكل نوع من هذه التقارير .

١/٣/١٦ التقرير العادى أو المختصر : Short - Form Report

وهو التقرير العادى المتعارف عليه الذى يظهر مع الميزانية ويستعمل فى الحالات العادية ، وفى الشركات الكبيرة إذا لم تكن هناك ملاحظات كثيرة أو أموراً تستدعى الشرح والايضاح ، ويظهر عادة بصيغة موحده متعارف عليها ويشمل الاجراءات التالية :

(أ) نطاق الفحص .

(ب) الرأى الفنى .

(جـ) إشتمال القوائم المالية على البيانات المطلوبة ، وتمشيها مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

ونورد فيما يلى النموذج رقم (١) لتقرير المراجعة العادى أو المختصر .

نموذج رقم (١)

التقرير المختصر

بسم الله الرحمن الرحيم

سامح وكريم محمود حسن

محاسبون قانونيون

إلى السادة مساهمى شركة / ....

تحية طيبة وبعد :

قمنا بفحص الميزانية الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣٠ يونيو -- ١٩ ، وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ لشركة .... ، وقد تم الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وبالتالى فقد اشتمل على الاختبارات للسجلات المحاسبية ، واجراءات المراجعة الأخرى التى اعتبرناها ضرورية طبقاً لظروف الحال .

وفى رأينا وطبقاً للايضاحات والبيانات التى أعطيت لنا أن الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر يعطيان على التوالى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للشركة فى ٣٠ يونيو -- ١٩ ، ونتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، وذلك وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، والتى تم تطبيقها على أساس يتفق مع نفس الأساس المستخدم فى السنة الماضية .

سامح محمود حسن

القاهرة فى / / ١٩ عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

س.م.م. رقم (....)

٢/٣/١٦ التقرير المفصل أو المطول : Long - Form Report

ويقدم هذا التقرير عندما يرغب المراجع فى عرض نقاط وملاحظات أساسية متعددة ، وهو بذلك يعرض تفسير الكثير من البيانات عن معظم أو كل المفردات وكذلك الرأى الفنى للمراجع فيها ، وقد تشمل هذه البيانات والتفصيلات جداول وكشوف احصائية ، وتعليقات تفسيرية ، وأحياناً يوضح مدى الفحص والدراسة التى قام بها المراجع .

ومن الواضح أن هذا النوع من التقارير يشتمل ضمنياً على كل ما يذكر فى التقرير المختصر وفى معظم الحالات يقدم المراجع التقرير المختصر بالإضافة إلى التقرير المطول . ويقدم التقرير المطول عادة لأحد سببين رئيسيين وهما :

(أ) أما لعرض التحفظات التى يرى المراجع أنها هامة وخطيرة ولكى يلفت النظر إليها على وجه الخصوص .

(ب) وأما لكى يعرض على المساهمين كل البيانات والمعلومات التى حصل عليها ، وهو بذلك يحاول أن يخلى مسئوليته .

ومما هو جدير بالذكر أنه لا توجد معايير محددة لإعداد هذا التقرير ، فهو خدمة اضافية يؤديها المراجع لإدارة المنشأة .

٣/٣/١٦ التقرير الخاص بغرض معين : Special - purpose Report

وهى التقارير التى يعدها المراجع لغرض معين وطبقاً للظروف المطلوبة ومنها ما يلى :

(أ) تقرير نشرة الاكتتاب في أسهم رأس مال الشركة ، أو في سندات على الشركة.

(ب) تقرير المراجع على الاقرار الضريبي .

(جـ) التقرير عن نظام الرقابة الداخلية .

٤/١٦ محتويات التقرير :

يجب أن يشتمل تقرير المراجع على الأمور الاتية والتى أشارت إليها المادة رقم ١٠٦ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :

(أ) ما إذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والايضاحات التى يرى ضرورتها لاداء مأموريته على وجه مرض .

(ب) ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها ، وفى حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها ، ما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع . وبالنسبة للشركات الصناعية ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها .

(جـ) ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات .

(د) ما إذا كان رأيه فى ضوء المعلومات والايضاحات التى قدمت إليه أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون ، ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها ، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية وما ذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر علي الوجه الصحيح عن ارباح الشركه او خسائرها عن السنه الماليه المنتهيه .

(هـ) ما اذا كان الجرد قد اجري وفقا للاصول المرعيه مع بيان ماجد من تعديلات في طريقة الجرد التي اتبعت في السنه السابقه ان كان هناك تعديل.

(و) ما اذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الاداره المشار اليها في القانون واللائحه التنفيذيه متفقه مع ماهو وارد بدفاتر الشركه.

(ز) ما اذا كانت قد وقعت اثناء السنه الماليه مخالفات لاحكام نظام الشركه ، او لاحكام القانون علي وجه يؤثر في نشاط الشركه ، او في مركزها المالي مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمه عند اعداد الميزانيه . وذلك في حدود المعلومات والايضاحات التي توافرت لديه وفقا لاحكام هذه المادة .

١٦/٥ التحفظات بالتقرير : Qualification or Exceptions

يمكن تقسيم تقرير المراجع من ناحية وجود تحفظات إلى الأنواع الأربعة التالية :

١٦/٥/١ التقرير المطلق أو الخالى من التحفظات :

التقرير الخالى من التحفظات ويطلق عليه أحياناً الرأى غير المقيد أو «التقرير النظيف Clean Report هو من أفضل التقارير من وجهة نظر المنشأة . ويبدى فيه المراجع رأيا خاليا من التحفظات عن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة إذا لم توجد أى قيود على نطاق الفحص الذى يقوم به ، ولم يكن لدى المراجع أى تحفظات بشأن المبادىء المحاسبية التى استخدمت فى إعداد القوائم المالية ، ومدى انطباقها ، وعدالتها ، والثبات فى تطبيقها ، وكفاية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية للافصاح عن المركز المالى ونتائج الأعمال .

وفيما يلى نورد النموذج رقم (٢) لتقرير خالى من التحفظات (نظيف) . وهو النموذج الذى تضمنه دستور المهنة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية حيث تطلبت المادة رقم (١٢) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر فى ٤ أغسطس ١٩٥٨ أن يظهر التقرير النموذجى للمراجع على النحو التالى :

نموذج رقم (٢)

التقرير الخالى من التحفظات (المطلق أو النظيف)

بسم الله الرحمن الرحيم

أحمد محمود وعبد الرحمن الحموى

محاسبون قانونيون

إلى السادة مساهمى شركة/ ....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

راجعنا الميزانيـة الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣١ ديسمبر -- ١٩ وكذا حساب الأرباح لشركة .... وقد توصلنا إلى ذلك بعد اجراء فحص واختبارات للدفاتر والمستندات المتعلقة بها إلى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال وبدون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية ، وقد حصلنا على البيانات والايضاحات التى اعتبرناها ضرورية لاغراض المراجعة .

وفى رأينا المبنى على ما تقدم فإن الشركة تمسك حسابات منتظمة ، كما أنها تتبع نظاماً سليماً للتكاليف ، وأن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المشار اليهما آنفاً متفقان مع هذه الحسابات ويتضمنان كل ما ينص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيهما .

وقد تم الجرد والتقويم بمعرفة الإدارة على أساس ما تقضى به قواعد المحاسبة ووفقاً للأصول المرعية .

وفى رأينا ، وطبقاً للبيانات والايضاحات المعطاه لنا . فإن الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر المرفقين يعطيان على التوالى صورة صادقة ، وواضحة عن حالة أعمال الشركة فى ٣١ ديسمبر -- ١٩ ، ونتائج عملياتها عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ وذلك وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها والتى سبق للشركة اتباعها فى السنوات الماضية .

البيانات الواردة بتقرير مجلس الادارة ، وبالكشوف التفصيلية المنصوص عليها فى القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت فيها هذه البيانات فى الدفاتر والسجلات المالية .

القاهرة فى / / ١٩

عبد الرحمن الحموى

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

زميل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى

س.م.م رقم (...)

يتبين لنا من نموذج التقرير السابق أن التقرير الخالى من التحفظات يتعين أن يتضمن الاعتبارات الرئيسية التالية :

أولا : أن يحتوى التقرير على جزئين أولهما يتعلق بذكر حقائق ثابتة يقررها المراجع بخصوص نطاق المراجعة الذى قام به ، وهو ما تدل عليه العبارة الأولى فى التقرير «راجعنا الميزانية الموضحة أعلاه ..... وحساب والخسائر .... وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها» . وتدل هذه العبارة نظراً لأنها غير مقيدة ولم يورد المراجع عليها أى تحفظات ، على أنه لم يكن هناك أى تحديد لنطاق المراجعة الكاملة المطلوبة من المراجع فى الشركات المساهمة فإذا وجد أى تحديد على ذلك النطاق فرضته إدارة المنشأة أو فرضته الظروف فعليه أن يوضح ما هيته بدقة .

ومن العبارات الأخرى التى تشير إلى حقائق يقررها المراجع عبارة وقد حصلنا على جميع الايضاحات والبيانات التى اعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة» . وعبارة «تم الجرد والتقويم بمعرفة الإدارة على أساس ما تقضى به قواعد المحاسبة ووفقاً للأصول المرعية» .

أما **الجزء الثانى** من التقرير فهو الخاص بإبداء الرأى الفنى سواء بالنسبة لانتظام الحسابات المالية ، أو لسلامة نظام التكاليف المتبع ، أو بالنسبة لأعطاء الحسابات الختامية صورة صادقة وواضحة للمركز المالى ونتيجة الأعمال .

ثانيا : أن التقرير الموضح أعلاه يعتبر تقريراً نظيفاً أى أنه لم يكن للمراقب أى تحفظات يريد إبلاغها للمساهمين عن أى مخالفات للقانون أو نظام للشركة .

ثالثاً : يعطى المراجع رأيه عن القوائم المالية ،لكنه يذكر فى مقدمة الرأى عبارة «وطبقاً للبيانات والايضاحات المعطاه لنا» ، وبالربط بين هذه العبارة وبين العبارة الواردة

فى نهاية الفقرة الأولى من التقرير والتى ذكر فيها «وقد حصلنا على البيانات والايضاحات التى اعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة» نجد أن هذه العبارات تتضمن اعترافاً من المراجع بأنه اتخذ كافة الاجراءات للتحرى عن أى بيانات تكون غير مثبته بالدفاتر ، وعن أى سجلات أو مستندات لم تقدم إليه أثناء المراجعة ويكون فيها تأييد لصحة بعض القيود ، وعن أى معلومات فنيه دقيقه لا تفترض فيه الإلمام الكافى بها وتكون القيود الدفترية مبنية عليها .

رابعاً : يبدى المراجع رأيه بأن «الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر يعطيان على التوالى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى ، ونتيجة الأعمال» . ويقابل هذان اللفظان فى التعبير الانجليزى «True and Fair View» ، وفى التعبير الامريكى «Present Fairly» .

٢/٥/١٦ التقرير الذى يحتوى على تحفظات : Qualified Opinion

التقرير الذى يحتوى على تحفظات يجب أن يحتوى على كلمة «وفيما عداً» – بالنسبة لاثر الأمر الذى يشير إليه التحفظ – فإن القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى ، ونتائج الأعمال ، والتغير فى المركز المالى .

وتتبنى لكل من الولايات المتحدة الأمريكية ، وانجلترا نفس الاطار بالنسبة للرأى المتحفظ نتيجة للقصور فى نطاق المراجعة ، أو القصور فى أمور محاسبية ، أو حالة شك ، ويستخدمان نفس اللغة تقريباً . ولذلك تنص الارشادات ، والبيانات ، والايضاحات التى تصدرها الهيئات المهنية المسئولة عن إصدار معايير المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية ، وانجلترا على «الرأى المتحفظ يذكر أنه "باستثناء" أو "فيما عدا" آثار الأمور التى يرتبط بها التحفظ ، فإن القوائم المالية . . . .) ويتطلب معيار

انجلترا أن يتم التعبير عن التحفظ الهام نسبياً بإستخدام اللفظ «باستثناء» بالنسبة للتحفظ الناتج عن عدم الاتفاق ، واستخدام اللفظ «فيما عدا» بالنسبة للتحفظ الناتج عن عدم التأكد .

وهناك اتفاق مشابه بالنسبة للافصاح عن أسباب التحفظ فى رأى المراجع فنجد أن القسم ٥٠٩ من «ترميز القوائم» الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ينص على أنه «عندما يهدف المراجع إلى ابداء رأى متحفظ ، يجب عليه أن يفصح عن جميع الأسباب المؤيدة فى فقرة أو فقرات تفسيرية مستقله من تقريره ، ويجب أن يضمن فقرة الرأى لغة التحفظ المناسبة مع الإشارة إلى الفقرة التفسيرية ... ويجب أن تفصح الفقرة أو الفقرات التفسيرية الآثار الرئيسية للأمور موضع التحفظ على المركز المالى ، ونتائج العمليات ، والتغيرات فى المركز المالى ، إذا كان من الممكن تحديدها بصورة معقولة» . كما ينص معيار إعداد التقرير بانجلترا فى الفقرة رقم (١) على أنه «يجب اعطاء جميع أسباب التحفظ ، بالاضافة إلى قياس أثرها على القوائم المالية بصورة كمية» .

هذا ويدلى المراجع بالتقرير الذى يحتوى على تحفظات فى الأحوال الآتية :

(أ) إذا لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة كافية ومقنعة بسبب ظروف عملية الفحص ، أو إذا وضعت قيود على نطاق الفحص من جانب المنشأة .

(ب) عدم مراعاة القوائم المالية لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها (بما فى ذلك الافصاح الكافى عن البيانات الضرورية) وكان تأثير ذلك على القوائم المالية جوهرياً .

(جـ) إذا حدث تغير جوهرى فى المبادىء المحاسبية ، أو فى طريقة تطبيقها بين الفقرات المختلفة .

(د) إذا تأثرت القوائم المالية تأثراً كبيراً بأحداث مستقبلة غير مؤكدة .

وفى حالة رغبة المراجع فى التحفظ فى تقريره فيجب ذكر أسباب التحفظ فى فقرة مستقلة فى تقريره . وفى الفقرة الخاصة بابداء الرأى يستخدم المراجع لغة التحفظ المناسبة ويشير إلى الفقرة التى تم فيها شرح أسباب التحفظ .

ويجب أن توضح الفقرة التى يشرح فيها المراجع أسباب التحفظ الاثار الرئيسية للتحفظ على القوائم المالية إذا كانت هذه الاثار يمكن تحديدها . أما إذا لم يستطع تحديد هذه الاثار بطريقة معقولة فيجب أن يذكر ذلك فى التقرير .

وفيما يلى أمثلة لنموذج تقرير المراجع فى الحالات الأربع السابقة :

١٦/٥/٢/١ : تحفظات تتعلق بوجد قيود على نطاق الفحص :

سبق أن أشرنا إلى أن القيود على نطاق الفحص قد تنشأ بسبب عدم حصول المراجع على أدلة كافية ومقنعة نتيجة لضعف نظام الرقابة الداخلية ، أو لوجود قيود على نطاق الفحص من جانب المنشأة ، أو نتيجة عدم قدرة المراجع على القيام ببعض اجراءات المراجعة الضرورية . فإذا كانت هذه القيود ليست من الجسامة بحيث تؤدى إلى امتناع المراجع عن ابداء الرأى فى القوائم المالية ، فإن المراجع يصدر تقريراً مقيداً (يتحفظ فى تقريره) ويظهر التقرير فى هذه الحالة كما يوضحه النموذج رقم (٣) على النحو التالى :

نموذج رقم (٣)
التقرير المتحفظ بسبب وجود قيد على نطاق المراجعة

بسم الله الرحمن الرحيم

أبو طالب وصلاح الدين
محاسبون قانونيون

الى السادة مساهمى شركة/ ....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

قمنا بفحص ميزانية شركتكم والموضحة أعلاه كما هى عليه فى ٣١ ديسمبر -- ١٩ ، وحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ . وفيما عدا ما تم شرحه فى الفقرة التالية ، فقد تم الفحص طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وبالتالى فقد اشتمل على الاختبارات للسجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الأخرى التى اعتبرناها ضرورية طبقاً لظروف الحال ولتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء الرأى على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر .

لقد أدى استخدام نظام الكترونى لحسابات العملاء لضبط حسابات المدينين الى وقوع بعض الأخطاء ، ورغم أن جوانب القصور فى النظام التى أدت إلى هذه الأخطاء قد تمت معالجتها الا أن الادارة حريصة على استمرار العلاقات الطيبة مع العملاء مما دعاها إلى أن تطلب منا عدم ارسال مصادقات لبعض العملاء والتى تبلغ أرصدة حساباتهم ---- جنيهاً ولم نتمكن من استخدام وسائل أخرى للتأكد من صحة تلك الأرصدة . كما لم نتمكن من تحديد ما إذا كان هناك ضرورة لتعديل رصيد المدينين ، ايراد المبيعات ، صافى الدخل ، ورأس المال العامل .

وفى رأينا باستثناء أثر التعديلات التى كان من الممكن لنا تحديد ضرورتها لو تمكنا من الحصول على مصادقات عن أرصدة المدينين المفصلة فى فقرة التحفظ أعلاه ، فإن الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر المشار إليها أعلاه يعطيان على التوالى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى لشركة ...... فى ٣١ ديسمبر -- ١٩ ، ونتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، فى ضوء العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والتى سبق للشركة اتباعها فى السنوات الماضية .

محمد صلاح الدين
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
س.م.م رقم (....)

القاهرة فى / / ١٩

١٦/٥/٢/ تحفظات تتعلق بالمبادىء المحاسبية أو الافصاح التام :

يقوم المراجع فى بعض الاحيان بالتحفظ فى تقريره لعدم موافقته على المبادىء المحاسبية المستخدمه فى إعداد القوائم المالية ، أو لاعتقاده أن القوائم المالية لا تفصح عن البيانات الكافية . وفى معظم الاحيان عندما يتم شرح اعتراضات المراجع بالتفصيل لادارة المنشأة ، فإنها غالباً ما تستجيب لاعتراضات المراجع ، وتقوم باجراء التعديلات المطلوبة ، وإلا فإن المراجع سيجد نفسه مضطراً إلى تقييد رأيه فى القوائم المالية .

وفيما يلى النموذج رقم (٤) لتقرير يتحفظ فيه المراجع بسبب عدم موافقته على المبادىء المحاسبية المستخدمة :

نموذج رقم (٤)

التقرير المتحفظ - الانحراف غير المقبول عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها

بسم الله الرحمن الرحيم

أبو الوفا رمضان

محاسب قانونى

إلى السادة مساهمى شركة/ ....

تحية طيبة بعد :

لقد قمنا بمراجعة الميزانية الموضحة أعلاه كما تظهر فى ٣٠ يونيو -- ١٩ وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ بشركة .... وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها - فيما عدا ماتم شرحه فى الفقرة التالية - واشتملت على فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية والاجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية لأغراض المراجعة .

تقيم الشركة مخزون الانتاج غير التام ومخزون الانتاج التام بتكلفة المواد والعمل المباشر فقط دون تحميل المخزون بأى تكاليف صناعية غير مباشرة ، فإذا ما اضيفت التكاليف الصناعية غير المباشرة كما تقضى بذلك ــ ورأينا ــ مبادىء المحاسبة المتعارف عليها لترتب على ذلك زيادة المخزون السلعى بمبلغ ---- جنيها تقريباً ، وزيادة الضرائب المستحقة بمبلغ ---- جنيهاً تقريباً ، وزيادة الأرباح المحتجزة بملبغ ---- جنيهاً تقريباً فى ميزانية الشركة بتاريخ ٣٠ يونيو -- ١٩ ، وزيادة صافى الربح بمبلغ ---- جنيهاً تقريباً فى حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ .

وفى رأينا ، فيما عدا آثار استبعاد التكاليف الصناعية غير المباشرة من تكلفة المخزون السلعى كما سبق ايضاحه فى الفقرة السابقة ، فإن الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر لشركة .... تعطيان على التوالى صورة صادقة ، وواضحة عن المركز المالى فى ٣٠ يونيو -- ١٩ ، ونتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ .

أحمد أبو الوفا

القاهرة فى / / ١٩ عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

س.م.م. رقم (....)

١٦/٥/٢/٣ تحفظات تتعلق بمبدأ الثبات :

إذا قامت المنشأة بتغيير أحد المبادىء المحاسبية ، فإن طبيعة التغيير ، وأسبابه ، وآثاره يجب ذكرها فى ملحوظة على القوائم المالية عن السنة التى تم فيها التغيير ، وإذا كان لهذا التغيير أثر جوهرى على القوائم المالية يتطلب الأمر ذكر تحفظ بشأنه فى تقرير المراجع حتى ولو ابدى المراجع موافقته التامة على اجراء التغيير ، ويظهر هذا التحفظ فى الفقرة الخاصة برأى المراجع وليس فى فقرة مستقلة .

ونورد فيما يلى النموذج رقم (٥) لتقرير يتحفظ فيه المراجع بسبب عدم الثبات فى استخدام المبادىء المحاسبية :

نموذج رقم (٥)

التقرير المتحفظ - عدم الثبات فى استخدام المبادىء المحاسبية

بسم الله الرحمن الرحيم

السباعى عبد الحميد وعادل عزب

محاسبون قانونيون

الى السادة مساهمى شركة/ ......

تحية طيبة وبعد :

قمنا بفحص الميزانية الموضحة أعلاه كما تظهر فى ٣١ ديسمبر -- ١٩ وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية فى ذلك التاريخ لشركة .... وكان فحصنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتمل على مراجعة الدفاتر والسجلات المحاسبية والاجراءات الأخرى التى اعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة .

وفى رأينا أن الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر المشار إليهما أعلاه لشركة ..... تعطيان على التوالى صورة صادقة ، وواضحة عن المركز المالى فى ٣١ ديسمبر -- ١٩ نتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، فيما عدا التغيير - الذى نوافق عليه - فى طريق احتساب الاستهلاك على النحو المبين فى الملحوظة رقم (١) على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر ، والمطبقة على نفس الأسس التى استخدمت فى السنة الماضية .

ملحوظة رقم (١) : نظراً لزيادة الطلب على منتجات الشركة خلال شهور مايو ويونيو ويوليو -- ١٩ فقد استدعى الأمر تشغيل الآلات والمعدات وردية إضافية ، الأمر الذى استلزم تغيير طريقة حساب استهلاك الآلات والمعدات من طريقة القسط الثابت إلى طريقة معدل الانتاج / ساعه . وقد ترتب على ذلك زيادة رقم الاستهلاكات المحملة على حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر -- ١٩ بمبلغ ---- جنيهاً ، وبالتالى انخفاض رقم صافى الربح بنفس القيمة ، وزيادة رقم مخصص استهلاك الآلات والمعدات بالميزانية كما تظهر فى ٣١ ديسمبر -- ١٩ بنفس القيمة .

عادل ابراهيم عزب

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

القاهرة فى / / ١٩

س.م.م. رقم (....)

٤/٢/٥/١٦ تحفظات تتعلق بأحداث غير مؤكدة :

إذا تأثرت القوائم المالية تأثراً جوهرياً بأحد الأحداث غير المؤكدة التى لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية وتقديرها بطريقة معقولة ، وبالتالى يصعب على المراجع تحديد أثرها على المركز المالى ونتائج الأعمال . لذلك يتعين عليه أن يتحفظ فى تقريره بشأن هذه الأحداث المستقبلة .

وفيما يلى النموذج رقم (٦) لتقرير يحتوى على تحفظ بشأن أحد الأحداث غير المؤكدة :

نموذج رقم (٦)

التقرير المتحفظ - أحد الأحداث غير المؤكدة

بسم الله الرحمن الرحيم

صادق حامد وطه الطاهر

محاسبون قانونيون

الى السادة مساهمى شركة/ ....

تحية طيبة وبعد :

راجعنا الميزانية الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣٠ يونيو -- ١٩ وكذا حساب الأرباح والخسائر لشركة ..... عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ . وقد توصلنا إلى ذلك بعد اجراء فحص واختبارات للدفاتر والمستندات المتعلقة بها إلى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال وبدون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية ، وقد حصلنا على البيانات والايضاحات التى اعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة .

كما تبين الملحوظة رقم (٣) على الميزانية ، أن هناك دعوى قضائية مرفوعة على الشركة من مؤسسة .... تدعى فيها تعدى الشركة على علامتها التجارية وتطالب المؤسسة بتعويض . وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة ، ومازال النزاع معروض أمام القضاء حتى الآن . ويصعب تحديد الأثر النهائى لهذا النزاع القضائى فى الوقت الحاضر . كما لم تقم الشركة بتكون أى مخصص لمقابلة أى التزام قد ينشأ عن هذا النزاع .

وفى رأينا . فيما عدا أثر النتيجة النهائية - ان وجد - للنزاع القضائى المشار اليه فى الفقرة السابقة على القوائم المالية ، فإن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المشار إليهما أعلاه تعطيان على التوالى صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى لشركة .... فى ٣٠ يونيو -- ١٩ ونتيجة أعمالها عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها والتى سبق للشركة اتباعها فى السنوات السابقة .

طه الطاهر ابراهيم

القاهرة فى / / ١٩ — عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

س.م.م. رقم (....)

وأيا كان نوع التحفظ فإنه ينبغى مراعاة الأمور التالية بشأن الأحداث غير المؤكدة .

(أ) يجب أن يكون التحفظ واضحاً وسهل الفهم بالنسبة لأى شخص ليس خبيراً بالحسابات ، كما يجب اختيار أدق الالفاظ للتعبير عن التحفظ .

(ب) يجب أن يراعى فى ذكر التحفظات ، شأنها شأن جميع أعمال المراجعة الأخرى ، مبدأ الأهمية النسبية Materiality فلا يذكر تحفظ عن أى بند يكون مبلغه ضئيلا بالنسبة إلى مبالغ القوائم المالية عموماً .

(ج) على المراجع أن يقدر المقتضيات العملية ، وكذلك الظروف المحيطة بالمنشأة وبالتالى يبذل قصارى جهده فى تجنب أية تحفظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية إلا أن أبرازها فى مستند عام ، أو فى وثيقة معدة للنشر يبدو غير لائق بالمرة فى الظروف الخاصة بالمنشأة .

(د) إذا كان المراجع قد حصل أثناء تأدية عمله على شهادات من المديرين المسئولين بالمنشأة ، ولكنه فى نفس الوقت قام بجميع الاجراءات الأخرى التى تطمئنه على صحة ما ورد بهذه الشهادات ، فإنه لا داعى لذكر هذه الشهادات بالتقرير . أما إذا لم يجد مفراً من الاعتماد على تلك الشهادات كاجراء من الاجراءات اللازمة للمراجعة ولعدم امكان اتباعه اجراءات بديلة ، فعليه أن يذكر فى تقريره تحفظاً صريحاً بأنه اعتمد على شهادات الادارة فى شأن البنود المختصة .

(هـ) حيث أن قواعد المحاسبة مرنه ويختلف تطبيقها بين منشأة وأخرى ، فإنه إذا وجد المراجع أن المنشأة تسير فى معالجة بعض البنود على اساس يخالف ما جرى عليه العرف ، أو ما يعتقد المراجع أنه واجب التطبيق فإنه لا يحق له أن يرفض الطريقة التى تتبعها المنشأة أو أن يذكر أى تحفظات بشأنها فى التقرير ما لم يترتب على تلك الطريقة فى نظرة تشويه الحقائق فى القوائم المالية .

(و) فيما عدا مشتملات التقرير التى نصت عليها القوانين ، يفضل عدم وضع تحفظات إذا كان من الممكن الاستغناء عنها باعطاء شرح واف للبنود المختصة فى صلب القوائم المالية نفسها . وهذا الاجراء طبيعى حيث أن كثرة التحفظات الواردة فى التقرير ربما تؤدى إلى التشكيك فى صحة القوائم المالية بصرف النظر عن ما هية تلك التحفظات .

١٦/٥/٣ التقرير السالب : Adverse Opinion

التقرير السالب هو عكس التقرير المطلق (النظيف) . فالتقرير السالب يقرر أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر لا يعطيان صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى ، ونتيجة الأعمال طبقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها . ويصدر مثل هذا التقرير إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر فى مجموعهما – فى تقدير المراجع الشخصى – لا يعطيان صورة صادقة وواضحة عن المركز المالى ونتيجة الأعمال . وعندما يصدر المراجع رأيا سالباً ، فيجب أن يبين فى فقرة مستقلة فى تقريره الأسباب الهامة لرأيه السالب ، والآثار الرئيسية لموضوع رأيه السالب فى الميزانية وحساب الأرباح والخسائر إذا كان يمكن تحديدها بدرجة معقولة .

وفيما يلى نورد النموذج رقم (٦) لتقرير سالب :

نموذج رقم (٧)
التقرير السالب
بسم الله الرحمن الرحيم

أسامه زكي وفتحي جمعه

محاسبون قانونيون

الى السادة مساهمي شركة/ ....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

قمنا بفحص الميزانية الموضحة أعلاه المصورة لمراكز الحسابات بتاريخ ٣٠ يونيو -- ١٩ وكذلك الأرباح والخسائر لشركة .... عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ . وقد توصلنا إلى ذلك بعد اجراء فحص واختبارات للدفاتر والمستندات الخاصة بها إلى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال . وقد حصلنا على كافة البيانات والايضاحات التى اعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة .

كما تبين الملحوظة رقم (٦) على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر أن الشركة قد قامت باعادة تقدير أصولها الثابتة وأظهرت هذه الأصول فى دفاترها بهذه القيم المقدرة كما تحتسب الاستهلاك على أساس هذه القيم المقدرة . وتتطلب مبادىء المحاسبة المتعارف عليها . فى رأينا ، اظهار الأصول الثابتة بالتكلفة ، وتخفيض هذه التكلفة بالاستهلاك المحتسب على هذا المبلغ . ونتيجة لمخالفة المبادىء المحاسبية الموضحة أعلاه ففى ٣٠ يونيو -- ١٩ زاد رقم المخزون السلعي بمبلغ --- جنيهاً نتيجة ادخال الاستهلاك فى التكاليف الصناعية غير المباشرة بقيمة تزيد عن تلك المحسوبة على أساس التكلفة ، كما اظهرت الأصول الثابتة ناقصاً الاستهلاك المتجمع برقم يزيد عن التكلفة بمبلغ ---- جنيهاً ، وظهور فائض نتيجة اعادة تقدير الأصول الثابتة قدره ---- جنيهاً . الأمر الذى ترتب عليه زيادة رقم تكلفة المبيعات عن السنة المالية المنتهية فى ٣٠ يونيو -- ١٩ نتيجة للمعالجة المحاسبية للاستهلاك المشار إليه أعلاه .

وفى رأينا ، نتيجة لاثر الاستهلاك الذى تمت مناقشته فى الفقرة السابقة ، ان الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المشار إليهما أعلاه لا يظهران بصورة صادقة واضحة ، وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، المركز المالى للشركة فى ٣٠ يونيو -- ١٩ ، ونتيجة أعمالها عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ .

فتحي جمعه

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

زميل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى

س.م.م. رقم (....)

القاهرة فى / / ١٩

١٦/٥/٤ الامتناع عن ابداء الرأى : Disclaimer of Opinion

عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة اثبات كافية لابداء رأيه الفنى المحايد عن صدق ووضوح القوائم المالية ، فإنه لا يبدى رأياً عن هذه القوائم . وعندما يمتنع المراجع عن ابداء الرأى ، فيتعين عليه أن يذكر فى فقرة مستقلة فى تقريره جميع الأسباب الرئيسية التى دعته إلى ذلك والتى غالباً ما ترجع إلى تضييق نطاق الفحص الذى يجريه ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها وذلك بما يؤثر تأثيراً جوهرياً على القوائم المالية التى يبدى رأيه بشأنها .

وفيما يلى نورد النموذج رقم (٨) عن تقرير للمراجع فى شركة اشخاص يمتنع فيه عن ابداء الرأى بسبب القصور فى نطاق المراجعة .

نموذج رقم (٨)
تقرير الامتناع عن ابداء الرأى بسبب القصور فى نطاق المراجعة

بسم الله الرحمن الرحيم

صلاح بسيونى وعبد المنعم فليح

محاسبون قانونيون

الى السادة/ ....وشركاه (شركة تضامن)

تحية طيبة وبعد :

راجعنا الميزانية الموضحة أعلاه كما تظهر فى ٣١ ديسمبر ١٩٨٩ وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ لشركة ...... وقد تم الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها . وقد حصلنا على كافة البيانات والايضاحات التى اعتبرناها ضرورية لأغراض المراجعة .

لم يتم تعييننا مراجعين لشركة ..... الا فى ١٢ يناير ١٩٩٠ أى بعد انتهاء السنة المالية للشركة . لذا لم نحضر جرد المخزون السلعى فى أول السنة ولا فى آخرها ، ولم نتمكن من الاقتناع بكمية المخزون السلعى بأى وسيلة أخرى . ولقد أظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة فى سجلات الشركة ، وفى نظام الرقابة الداخلية لذلك لم نقتنع بان جميع مصروفات الشركة وجميع ايراداتها قد تم تسجيلها ، أو أن ما تم تسجيله يعتبر صحيحاً . وبناء على ذلك لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك تعديلات ضرورية للأصول والخصوم المسجلة أو غير المسجلة وما ينتج عن ذلك من تأثير على الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر .

بسبب التأثيرات الهامة المحتملة على القوائم المالية للأمور المشار إليها فى الفقرة السابقة لم نصل إلى درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء رأى فى الميزانية ، وحساب الأرباح والخسائر ، لذا فإننا لا نبدى رأيا فى القوائم المالية المذكورة أعلاه .

عبد المنعم فليح عبد الله

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

زميل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى

س.م.م رقم (....)

القاهرة فى / / ١٩

٥/٥/١٦ الرأى المجزأ : Piecmeal Opinion

يختلف الرأى المجزأ عن الرأى المقيد بتحفظات فيما يلى :

– فى حالة الرأى المقيد بتحفظات يبدى المراجع رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بأنها تعبر فعلاً بصدق ووضوح عن المركز المالى ونتائج الأعمال وذلك بإستثناء تحفظ أو أكثر بشأن أحد البنود أو بعضها ، مع العلم بأن هذا التحفظ لا يتعارض مع الرأى الذى أبداه عن القوائم المالية كوحدة واحدة .

– أما فى حالة الرأى المجزأ ، فإن المراجع يكون قد توصل فعلاً إلى ضرورة الامتناع عن ابداء الرأى أو اعطاء تقرير سالب ، ولكنه فى نفس الوقت يرغب فى تأكيد صحة بعض البنود أو اجزاء من القوائم المالية ، أى أنه يجوز أن يعطى المراجع تقريراً يذكر فيه أن هناك بعض البنود صحيحة ، والبعض الآخر غير صحيح ، ولكنه يعطى تقريراً يمتنع فيه عن ابداء الرأى أو يبدى فيه رأياً سالباً ، ثم يضيف إليه ما يرى أنه صحيح إذا كان قد جمع بشأنه أدلة اثبات كافية .

وتظهر الفقرة الخاصة بالرأى المجزأ واسبابه فى تقرير المراجع كالآتى :

لم تقم الشركة باجراء جرد فعلى للمخازن فى نهاية السنة ولم تتمكن من التأكد من صحة كميات المخزون بإتباع اجراءات المراجعة الأخرى ، كما رأت الشركة عدم الحصول على مصادقات من العملاء . ونظراً لأهمية بند المخزون وبند العملاء لتحديد صافى الربح والمركز المالى ، فإنه ليس فى استطاعتنا ابداء الرأى عن القوائم المالية فى جملتها كوحدة واحدة .

وفيما عدا ما سبق ذكره ، فإننا قد تحققنا من دقة وصحة أرقام الايرادات والمصروفات كما يظهرها حساب الأرباح والخسائر . وتحققنا كذلك من اثبات الأصول الثابتة ، وادراج جميع الالتزامات كما تظهرها الميزانية .

القاهرة فى / / ١٩   توقيع المراجع

هذا ونظراً لأن مثل هذه الاراء المجزأه قد تخفى أثر الامتناع عن ابداء الرأى ، أو الرأى السالب أو تعارضه ، لذلك فقد حظر مجمع المحاسبين القانونين الأمريكى اصدار مثل هذه الاراء المجزأة بأى حال من الأحوال .

تذكر أن

١ - الهدف النهائي من عملية المراجعة يتمثل في قيام المراجع بإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ، ونتائج الأعمال ، والتغير في المركز المالي طبقاً لمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

٢ - المراجع يحرص أن يكون تقريره مفهوماً من قبل المهتمين بإعداده ، ومن قبل من يستخدمونه ، كما يحرص المراجع في اعداد تقريره على البعد عن استخدام أسلوب الابلاغ الضمني والاعتماد على ابلاغ قارىء التقرير ابلاغاً صريحاً .

٣ - الاعتبارات العامة لاعداد تقرير المراجع تتلخص في الآتي :

١/٣ يؤرخ التقرير بتاريخ استكمال العمل الميداني بصرف النظر عن تاريخ اصدار التقرير فعلاً .

٢/٣ يوجه التقرير إلى الجمعية العمومية للمساهمين (في الولايات المتحدة الأمريكية يوجه التقرير إلى المساهمين أو مجلس الادارة) .

٣/٣ يجب أن يميز التقرير كل قائمة من القوائم المالية التي يغطيها (الميزانية / قائمة الدخل / أو حساب الأرباح والخسائر / قائمة الأرباح المحتجزة / قائمة التغير في عناصر المركز المالي) .

٤/٣ يتعين أن يوضح التقرير أن الفحص قد تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

٥/٣ يجب على المراجع الا يستخدم الملاحظات لتصحيح أخطاء أو بيانات مضللة تحتوي عليها القوائم المالية نفسها .

٦/٣ يوضح رأى المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى ونتائج الأعمال .

٧/٣ الثبات فى استخدام المبادىء المحاسبية التى أعدت على أساسها القوائم المالية .

٤ - التقارير يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هى :

١/٤ التقرير العادى أو المختصر .

٢/٤ التقرير المفصل أو المطول .

٣/٤ التقرير الخاص بغرض معين .

٥ - تقرير المراجع الخارجى يشتمل على أمور هامة منها :

١/٥ إذا كانت المنشأة تمسك حسابات ثبت له انتظامها .

٢/٥ ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات .

٣/٥ ما إذا كان الجرد قد أجرى وفقاً للأصول المرعية مع بيان ما جد من تعديلات فى طريقة الجرد .

٤/٥ ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام القانون أو نظام الشركة .

٦ - تقرير المراجع من حيث التحفظات يمكن أن ينقسم إلى أنواع أربعة هى :

٦/١ التقرير المطلق أو الخالي من التحفظات .

٦/٢ التقرير الذي يحتوي على تحفظات .

٦/٣ التقرير السالب .

٦/٤ التقرير الذي يبدي فيه المراجع امتناع عن ابداء الرأي .

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة
الوحدة الدراسية السادسة عشر : تقرير المراجع.	٣١٠-٣٤٣
١/١٦ مقدمة.	٣١١
٢/١٦ الاعتبارات العامة المتعلقة بتقرير المراجع .	٣١٣
٣/١٦ أنواع التقارير .	٣١٧
٤/١٦ محتويات التقرير .	٣٢٠
٥/١٦ التحفظات بالتقرير .	٣٢١

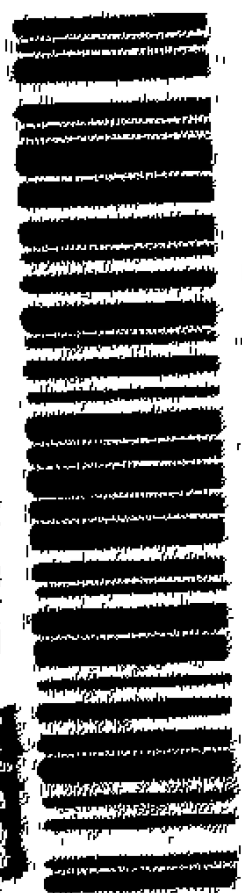
الترقيم الدولى (I.S.B.N-977-00- 3147- 0)

رقم الإيداع بدار الكتب ٣٢٩٩ / ١٩٩٢

طبع بالهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

رئيس مجلس الادارة
رمزى السيد شعبان

الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية
٧٩٣٣ س ١٩٩١ - ٥٠١٤ ٥





إعداد الأصول والطبع
مركز البحوث والدراسات التجارية
كلية التجارة - جامعة القاهرة